Cour des comptes

Dispenses de versement du précompte professionnel (audit de suivi)

Maîtrise des coûts par l'État et étude de la dispense en faveur de la recherche et du développement

Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants
Bruxelles, décembre 2023

Cour des comptes

Dispenses de versement du précompte professionnel (audit de suivi)

Maîtrise des coûts par l'État et étude de la dispense en faveur de la recherche et du développement

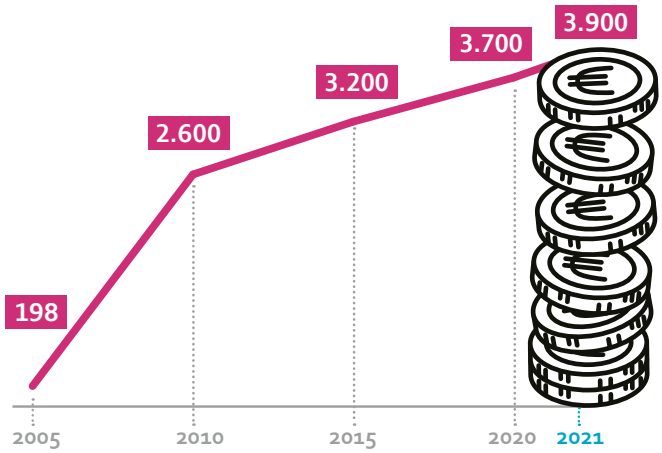
Rapport adopté le 13 décembre 2023 par l'assemblée générale de la Cour des comptes

Dispenses de versement du précompte professionnel (audit de suivi)

Maîtrise des coûts par l'État et étude de la dispense en faveur de la recherche et du développement

Coût pour l'État 2005-2021

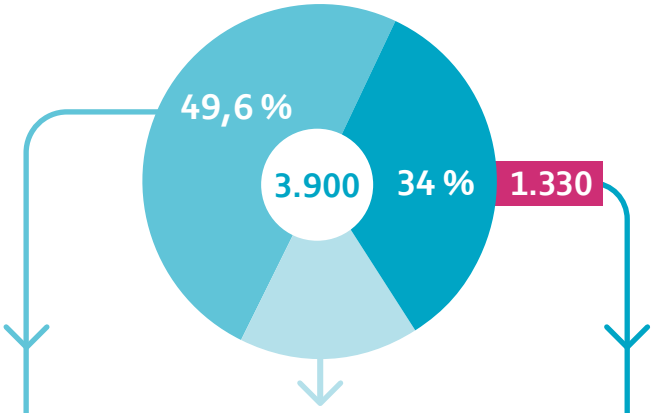
en millions d'euros



Source: dépenses fiscales 2005-2021 du SPF Finances

En 2021, 11 dispenses pérennes et 1 temporaire

en millions d'euros



la pêche en mer
la marine marchande, le dragage et le remorquage
les sportifs
le travail en équipe et de nuit
la recherche et développement
les heures supplémentaires
la correction salariale
les zones d'aide
les entreprises débutantes
les jeunes travailleurs
la formation des travailleurs
la covid-19

- insécurité juridique
- intérêts financiers de l'État menacés
- difficultés pour contrôler la dispense de précompte

2 recommandations 2019 non mises en œuvre

- Évaluer et réformer le système actuel des avis émis par Belspo et lui donner les moyens d'accomplir ses missions
- Prévoir que seuls les services opérationnels du SPF Finances peuvent demander un avis à Belspo à partir du moment où un redevable fait l'objet d'un contrôle du SPF Finances ou a introduit une réclamation

2 nouvelles recommandations

- Clarifier les compétences du **SPF Finances** et de **Belspo** en matière de contrôles
- Assurer le contrôle interne de la procédure de délivrance des avis à la mesure de l'importance financière de la dispense

Suivi des recommandations : sur les 20 recommandations formulées en 2019

2
Absence de mise en œuvre

9
Mise en œuvre en cours

9
Mise en œuvre complète

Dispenses de versement du précompte professionnel (audit de suivi) – Maîtrise des coûts par l'État et étude de la dispense en faveur de la recherche et du développement

Le précompte professionnel est un acompte sur l'impôt frappant les revenus professionnels du travailleur prélevé par l'employeur. Dans certains cas prévus par la loi, l'employeur bénéficie d'une dispense partielle ou complète de versement de ce précompte. Il conserve alors le montant équivalent à la dispense, au lieu de le verser au Trésor. Dans son audit de 2019, la Cour a examiné la maîtrise par l'État de ces dispenses et formulé des recommandations pour améliorer leur efficacité et le contrôle de leur mise en œuvre.

Quatre ans après la publication de ce rapport, la Cour a réalisé un audit de suivi. Sur les 20 recommandations formulées en 2019, 9 ont été rencontrées, 9 sont en cours de mise en œuvre et 2 ne le sont pas encore. Elle formule en outre deux recommandations supplémentaires concernant la dispense en faveur de la recherche et du développement.

Évolution des dispenses et notification à la Commission européenne

En 2023, la législation prévoit douze dispenses de versement du précompte professionnel contre dix lors de l'audit initial. De plus, une dispense temporaire en raison de la pandémie de la covid-19 a été appliquée de juin à août 2020 pour les secteurs touchés par la crise sanitaire ayant bénéficié du système de chômage temporaire en continu pendant au moins 30 jours civils sur cette période.

Par ailleurs, les dispenses qui existaient en 2019 ont été modifiées. La majorité des modifications sont intervenues dans le cadre de la loi du 28 mars 2022 portant réduction de charges sur le travail dont l'objectif principal était la mise en œuvre des recommandations de la Cour des comptes.

En outre, cet avantage pour l'employeur représente une dépense fiscale pour le SPF Finances qui continue d'augmenter considérablement. Elle atteint 3,9 milliards d'euros pour 2021 contre 198 millions d'euros en 2005 et 2,9 milliards d'euros en 2017.

Le SPF Finances a examiné les dépenses liées aux dispenses de précompte professionnel de 2021. Il n'a pas pu estimer l'effet des différentes dispenses et n'a formulé aucune proposition d'objectifs concrets et mesurables pour celles-ci.

La réglementation européenne relative aux aides d'État prévoit que certains projets de dispenses soient notifiés à la Commission européenne avant leur entrée en vigueur. L'Administration générale Expertise et Support stratégiques (AGESS) a fait des propositions pour régulariser les dispenses non notifiées dans sa note adressée au ministre des Finances qui reprend un état des lieux portant sur les aides d'État. Actuellement, plusieurs dispenses n'ont toujours pas été notifiées à la Commission européenne et certains travaux législatifs doivent être finalisés, notamment sur la base de ces propositions.

Élaboration de la politique de contrôle des dispenses

Évaluation structurée des actions de contrôle

La Cour des comptes constate que le SPF Finances analyse le retour d'information des services opérationnels portant sur les dispenses contrôlées et sur les indicateurs de risque qui orientent la sélection des dossiers à contrôler. Ces analyses ont été réalisées dans le cadre des actions de contrôle de 2019 à 2021.

De plus, conformément à la recommandation de la Cour des comptes, la fiche de résultats de Stirco, le logiciel de pilotage et d'enregistrement des contrôles, a été ventilée par type de dispense. Une telle ventilation devrait permettre une analyse plus fine de la performance des indicateurs ainsi qu'une sélection plus pertinente des dossiers pour les actions à venir.

Indicateurs de risques et accès aux données

Pour établir des indicateurs de risques, le SPF Finances doit pouvoir accéder à des informations tant internes qu'externes, dont notamment les données du service public fédéral de programmation Politique scientifique (Belspo) et du SPF Sécurité sociale.

Une collaboration a été entamée avec Belspo en vue de permettre au SPF Finances d'accéder à ses données et la possibilité d'un protocole a été discutée entre les deux administrations. La Cour des comptes constate toutefois que cette collaboration n'a pas abouti à une action concrète.

Pour les données relatives à la sécurité sociale et les résultats des contrôles des inspecteurs sociaux, le SPF Finances et le SPF Sécurité sociale ont organisé des réunions afin de discuter d'une éventuelle adaptation du protocole existant. Cependant, ce protocole n'était pas encore adapté en juin 2023.

Approches de contrôle

Le SPF Finances définit des approches de contrôle afin d'uniformiser le contrôle des dispenses. En 2019, certaines dispenses n'avaient pas fait l'objet d'une telle approche de contrôle. Depuis, des approches ont été définies pour trois dispenses (zones d'aide, recherche et développement et covid-19), mais trois autres n'en ont pas encore fait l'objet (pêche en mer, jeunes travailleurs et formation des travailleurs). Le SPF Finances justifie cette absence d'approche par les faibles montants ainsi que le peu d'employeurs et de services opérationnels concernés par ces dispenses. De plus, les dispenses en faveur des jeunes travailleurs et de la formation concernent un nombre réduit de dossiers et le montant moyen de dispense demandé par dossier n'excède pas 1.000 euros par an.

En outre, les nouvelles dispenses de précompte devront également faire l'objet d'une approche de contrôle lors de la programmation de leur contrôle.

Dans son audit initial, la Cour des comptes relevait que l'ambiguïté de la législation compliquait l'élaboration des approches de contrôle de certaines dispenses. Elle recommandait que certaines notions soient clarifiées dans la législation. Depuis, un groupe de travail relatif au volet législatif a été constitué entre différents services du SPF Finances et le législateur a ajusté plusieurs articles relatifs aux dispenses.

Certaines modifications légales, comme celles relatives à la dispense pour la recherche et le développement, sont en cours ou au stade de l'avant-projet de loi. La Cour des comptes constate que, pour certaines dispenses, le SPF Finances a partiellement mis en œuvre les recommandations visant à clarifier la législation, mais que cette clarification n'est pas suffisante.

Mise en œuvre de la politique de contrôle des dispenses

De manière générale, la Cour constate que la qualité du contrôle des dispenses et des rapports dressés à cette occasion par le SPF Finances s'est améliorée. Ainsi, le rapport de contrôle a été formaté et est utilisé par tous les agents. Il est également disponible en ligne pour le contribuable.

La Cour des comptes constate que le SPF Finances n'a pas contrôlé toutes les dispenses pour les actions de contrôle réalisées depuis l'audit initial. Pour les actions de contrôle de 2021 et de 2022, toutes les dispenses ont été contrôlées, sauf la dispense en faveur de la formation. Cette dispense n'était applicable qu'à partir de l'année de revenus 2021 et le SPF Finances a estimé le coût d'élaboration d'une action de contrôle visant celle-ci trop élevé par rapport au risque. Il rappelle par ailleurs qu'il dispose de 5 ans pour établir l'impôt ou le supplément d'impôt pour ces matières.

La Cour des comptes constate également que l'ergonomie et la convivialité de l'application Stirco ont été améliorées, puisque des modèles des principaux documents sont disponibles et que des courriers préremplis sont envoyés de manière centralisée.

Dispense pour la recherche et le développement

Concernant la dispense pour la recherche et le développement, les problèmes constatés lors de l'audit initial n'ont pas été résolus et les rapports entre Belspo et le SPF Finances se sont encore détériorés alors que cette dispense revêt une importance budgétaire croissante (1,33 milliard en 2021). Cette mésentente entre deux administrations fédérales, qui repose en partie sur le manque de clarté du dispositif législatif, entraîne des litiges judiciaires. Elle nuit à la sécurité juridique à laquelle tout contribuable peut prétendre et aux intérêts financiers de l'État.

La Cour des comptes formule les recommandations suivantes :

- Clarifier les compétences du SPF Finances et de Belspo en matière de contrôles
- Assurer le contrôle interne de la procédure de délivrance des avis à la mesure de l'importance financière de la dispense

Table des matières

Chapitre 1
Introduction **15**

1.1 Dispenses de versement de précompte professionnel 15
1.2 Administrations concernées 16
1.3 Audit initial 16
1.4 Audit de suivi 17
1.4.1 Objectifs 17
1.4.2 Question d'audit 17
1.4.3 Méthodes d'audit 18
1.5 Calendrier 18
1.6 Procédure contradictoire 18

Chapitre 2
Évolution des dispenses et notification à la Commission européenne **21**

2.1 Constats, conclusions et recommandations de l'audit initial 21
2.2 Évolution des dispenses 22
2.2.1 Évolution des taux et bénéficiaires des dispenses 22
2.2.2 Coût des dispenses 24
2.2.3 Examen 2021 de certaines dépenses de l'État 26
2.3 Objectifs, suivi et évaluation des dispenses 26
2.3.1 Objectifs des nouvelles dispenses 26
2.3.2 Qualité des objectifs 28
2.4 Notification à la Commission européenne 28
2.4.1 Suivi des recommandations de la Cour des comptes 29
2.4.2 Notification des nouvelles dispenses 31
2.5 Conclusions 31

Chapitre 3
Élaboration de la politique de contrôle des dispenses **33**

3.1 Introduction 33
3.2 Constats, conclusions et recommandations de l'audit initial 33
3.2.1 Indicateurs de risque et sélection des dossiers 33
3.2.2 Approche de contrôle 35
3.3 Audit de suivi 35
3.3.1 Conditions d'octroi des nouvelles dispenses de versement du précompte professionnel 35
3.3.2 Indicateurs de risque et accès aux données 36
3.3.3 Évaluation structurée des actions de contrôle 38
3.3.4 Approches de contrôle 38
3.4 Conclusions 40

Chapitre 4
Mise en œuvre de la politique de contrôle des dispenses **43**

4.1 Constats, conclusions et recommandations de l'audit initial 43
4.1.1 Actions de contrôle réalisées entre 2014 et 2019 43
4.1.2 Examen d'un échantillon de dossiers 43
4.2 Audit de suivi 45
4.2.1 Actions de contrôles réalisées entre 2019 et 2022 45
4.2.2 Examen d'un échantillon de dossier 46
4.3 Conclusions 48

Chapitre 5
Dispense pour la recherche et le développement **49**

5.1 Rôle de Belspo 49
5.2 Dossiers examinés au SPF Finances 50
5.3 Dossiers examinés auprès de Belspo 51
5.3.1 Délais de traitement 51
5.3.2 Sécurité juridique 52
5.3.3 Contrôle des conditions de la dispense 53
5.4 Conclusions 55

Chapitre 6
Conclusions générales et recommandations **57**

6.1 Synthèse du suivi des recommandations initiales 57
6.2 Nouvelles recommandations 61

Annexes
Annexe 1 Évolution des taux et bénéficiaires de dispenses de versement du précompte professionnel 65
Annexe 2 Objectifs des dispenses de versement du précompte professionnel 69
Annexe 3 Notifications à la Commission européenne des dispenses de versement du précompte professionnel 71
Annexe 4 Conditions d'octroi des dispenses de précompte professionnel 74
Annexe 5 Réponse du ministre des Finances 79
Annexe 6 Réponse du secrétaire d'État chargé de la politique scientifique 80

Dispenses de versement du précompte professionnel (audit de suivi)

Maîtrise des coûts par l'État et étude de la dispense en faveur de la recherche et du développement

Chapitre 1

Introduction

1.1 Dispenses de versement de précompte professionnel

Les employeurs doivent retenir un précompte professionnel sur les rémunérations qu'ils paient ou attribuent à leurs salariés et dirigeants d'entreprise. Ils doivent ensuite le verser au Trésor. Ce précompte doit être déclaré et payé dans les 15 jours qui suivent l'expiration du mois pendant lequel les revenus ont été payés ou attribués[1].

Depuis le début des années 2000, l'employeur est toutefois dispensé de verser au Trésor tout ou partie du précompte professionnel retenu lorsqu'il bénéficie d'une dispense de versement du précompte professionnel. Il conserve alors ce montant dans sa trésorerie.

Actuellement, la législation prévoit douze dispenses pérennes de versement du précompte professionnel[2], contre dix lors de l'audit initial de 2019. Les nouvelles dispenses concernent la formation des travailleurs[3] et les employeurs touchés par une calamité naturelle[4]. En raison de la pandémie de la covid-19, une dispense temporaire a été appliquée de juin à août 2020[5].

Cet avantage accordé aux employeurs représente une dépense fiscale pour le SPF Finances qui ne cesse d'augmenter. En 2021, les dispenses de versement de précompte professionnel représentaient une dépense fiscale de 3,9 milliards d'euros, contre 2,9 milliards d'euros en 2017 et 198 millions d'euros en 2005.

Les domaines concernés par ces dispenses sont les suivants :
- les heures supplémentaires ;
- la marine marchande, le dragage et le remorquage ;
- la recherche et développement ;
- la pêche en mer ;
- le travail en équipe et de nuit ;
- les sportifs ;
- la correction salariale (accord interprofessionnel - AIP - et Maribel social) ;
- les zones d'aide ;
- les entreprises débutantes ;
- les jeunes travailleurs ;
- la formation des travailleurs ;
- les calamités naturelles.

1 Ou du trimestre lorsque l'employeur a été redevable de moins de 41.700 euros (montant 2022) de précompte professionnel pour l'année précédente.
2 Articles 275[1] à 275[12] du code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92).
3 Article 13 et 14 de la loi-programme du 20 décembre 2020.
4 Article 9 et 10 de la loi du 26 décembre 2022 modifiant la loi du 15 mai 2014 portant exécution du pacte de compétitivité, d'emploi et de relance, relatif à la seconde prolongation de la période d'application des zones d'aide et introduisant une dispense de versement de précompte professionnel pour les employeurs touchés par une calamité naturelle.
5 Articles 2 et 31 de la loi portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du covid-19 du 15 juillet 2020 (corona III).

1.2 Administrations concernées

Les dispenses de précompte professionnel relèvent du SPF Finances. Pour la dispense en faveur de la recherche et du développement, le SPF Finances et Belspo sont tous les deux impliqués dans sa gestion.

Au sein du SPF Finances, il s'agit de l'Administration générale Expertise et Support stratégiques (AGESS), de l'Administration générale de la perception et du recouvrement (AGPR) et de l'Administration générale de la fiscalité (AGFisc).

L'AGESS notifie les mesures de dispenses de versement de précompte professionnel à la Commission européenne, si nécessaire. Elle est par ailleurs chargée de réaliser des études sur l'incidence des politiques et d'analyser leurs résultats.

L'AGPR reçoit les déclarations de précompte professionnel et, simultanément, les déclarations relatives aux éventuelles dispenses de précompte professionnel. Elle perçoit également les montants du précompte professionnel. L'employeur redevable du précompte peut introduire des rectifications jusque fin septembre de l'année N+1[6]. Lorsque des rectifications ne sont plus possibles, les redevables peuvent encore effectuer des modifications en introduisant une réclamation dans les 5 ans, à compter du 1er janvier de l'année pour laquelle le précompte professionnel a été versé. Dans le cas des dispenses de précompte, le délai de prescription est de 3 ans à partir du 1er janvier de l'année où le précompte était dû[7].

L'AGFisc est chargée de traiter ces réclamations. Elle contrôle, par ailleurs, le respect des conditions d'octroi des dispenses de précompte professionnel. Étant donné que l'employeur redevable qui bénéficie d'une dispense de précompte conserve le montant équivalent à cette dispense dans sa trésorerie, le contrôle par l'AGFisc du montant conservé se fait donc a posteriori. Au sein de l'AGFisc, le service Tax Audit & Compliance Management (TACM) est chargé de la préparation et de l'encadrement des actions de contrôle que les services de taxation exécutent.

Enfin, le service public fédéral de programmation Politique scientifique (Belspo) joue également un rôle important dans l'octroi des dispenses de versement de précompte pour la recherche et le développement. D'une part, les entreprises doivent notifier leurs projets ou programmes de recherche et développement à Belspo, avant de bénéficier de la dispense. D'autre part, il est chargé de vérifier certaines conditions d'octroi.

1.3 Audit initial

Dans son rapport d'audit relatif aux dispenses de versement du précompte professionnel publié en mars 2019[8], la Cour a examiné la maîtrise par l'État de ces dispenses. Elle a relevé que leurs objectifs ne sont pas clairement définis et que leurs résultats ne sont pas évalués.

6 Des déclarations au précompte professionnel 2022 peuvent ainsi être introduites via l'application Finprof jusqu'au vendredi 21 septembre 2023 à 16 heures.

7 Articles 368 et 368/1 CIR 92.

8 Cour des comptes, *Dispenses de versement du précompte professionnel. Un dispositif complexe d'aide aux employeurs*, rapport à la Chambre des représentants, Bruxelles, mars 2019, 73 p., www.courdescomptes.be.

En outre, elle a constaté que le SPF Finances avait élaboré une méthode de contrôle basée sur une analyse de risque, mais que certains obstacles nuisaient à l'efficacité de ses contrôles. En particulier, le contrôle 2018 n'avait pas porté sur deux dispenses dont le coût est très important, à savoir les dispenses pour le travail en équipe et de nuit et pour la recherche et le développement.

La Cour des comptes a formulé vingt recommandations pour améliorer, d'une part, l'efficacité des mesures et, d'autre part, le contrôle de leur mise en œuvre.

1.4 Audit de suivi

1.4.1 Objectifs

Cet audit a pour finalité d'examiner l'avancement de la maîtrise par l'État des dispenses de versement de précompte professionnel et d'analyser les suites données aux conclusions et aux recommandations formulées par la Cour lors de l'audit initial.

L'audit porte par ailleurs sur les nouvelles dispenses de versement de précompte professionnel et les modifications des dispenses existantes depuis l'audit initial.

Enfin, il a pour objectif de dresser un nouvel état des lieux des dispenses figurant dans le rapport d'audit de 2019. L'état des lieux détaillé figure en annexe : évolution des avantages octroyés par les dispenses (annexe 1), objectifs des dispenses (annexe 2), notifications des dispenses à la Commission européenne (annexe 3) et conditions d'octroi des dispenses de précompte professionnel (annexe 4).

1.4.2 Question d'audit

Mis à part la première question, les questions d'audit sont calquées sur les questions de l'audit de 2019.

Question 1 - Le SPF Finances a-t-il donné une suite aux constats et aux recommandations de la Cour des comptes ? De quelle manière ? Si des recommandations n'ont pas été mises en œuvre, quels sont les motifs avancés par l'administration ?

Question 2 - Les différentes réglementations concernant les nouvelles dispenses de versement de précompte professionnel et les modifications des dispenses existantes répondent-elles à des objectifs clairement identifiés ?

Question 3 - Le SPF Finances maîtrise-t-il les risques liés à la compatibilité des nouvelles dispenses de versement de précompte professionnel et des modifications des dispenses existantes, avec le droit européen ?

Question 4 - En ce qui concerne le contrôle des conditions d'application des nouvelles dispenses de versement de précompte professionnel et des extensions des dispenses existantes :

a) La politique de contrôle permet-elle de couvrir raisonnablement les risques par une sélection adéquate des entreprises et un contrôle de conformité des dispenses ?
b) La mise en œuvre de la politique de contrôle est-elle conforme aux approches et aux modèles de contrôle et fait-elle l'objet d'un rapportage adéquat ?

Question 5 - L'État dispose-t-il d'un processus d'apprentissage permettant d'évaluer si les objectifs des nouvelles dispenses de versement de précompte professionnel ou des extensions des dispenses existantes sont atteints et d'améliorer, de manière continue, les dispositifs prévus et leur contrôle ?

1.4.3 Méthodes d'audit

Pour répondre à ces questions, les formes suivantes d'investigation ont été pratiquées :

- examen approfondi de la documentation relative au sujet (législation, circulaires et instructions, notifications à la Commission européenne ainsi que tout document spécifique remis par les responsables des procédures étudiées) ;
- examen approfondi des réponses aux questionnaires envoyés aux administrations concernées par les processus audités ;
- entrevues avec les fonctionnaires participant aux processus audités ;
- analyse de dossiers et des données statistiques extraites de Stirco[9] ;
- examen d'un échantillon de dossiers de contrôle dans Stirco ;
- examen d'un échantillon de dossiers de Belspo.

1.5 Calendrier

15 juin 2022	Annonce de l'audit au ministre des Finances, au secrétaire d'État chargé de la Politique scientifique et aux présidents des comités de direction du SPF Finances et de Belspo
Juillet 2022 – juin 2023	Réalisation de l'audit
23 août 2023	Envoi de l'avant-projet de rapport aux présidents des comités de direction du SPF Finances et de Belspo
9 octobre 2023	Réponse du SPF Finances
25 octobre 2023	Envoi du projet de rapport au ministre des Finances et au secrétaire d'État chargé de la Politique scientifique
5 décembre 2023	Réponse du ministre des Finances
6 décembre 2023	Réponse du secrétaire d'État chargé de la Politique scientifique

1.6 Procédure contradictoire

L'avant-projet de rapport d'audit a été envoyé pour commentaires éventuels au SPF Finances. Il a également été transmis à Belspo qui intervient dans la dispense en faveur de la recherche et du développement et est concerné par les nouvelles recommandations de cet audit de suivi. La réponse du SPF Finances a été prise en compte dans le projet de rapport. Le SPF soutient les recommandations concernant la dispense pour la recherche et le développement et précise que les

9 Logiciel de pilotage et d'enregistrement des contrôles utilisé par le SPF Finances.

futures modifications du cadre légal en tiendront compte afin de veiller à une meilleure répartition des rôles entre les deux administrations. La Cour n'a pas reçu de réponse de la part de Belspo.

Les réponses du ministre des Finances et du secrétaire d'État chargé de la Politique scientifique ont également été prises en compte. Elles figurent à l'annexe 5 et l'annexe 6 du rapport.

Chapitre 2

Évolution des dispenses et notification à la Commission européenne

Dans ce chapitre, la Cour des comptes examine le suivi des deux recommandations initiales concernant l'évolution des avantages octroyés sous forme de dispenses de versement du précompte professionnel, leur coût, leurs objectifs et la manière dont le SPF Finances les suit et les évalue. Il examine par ailleurs l'obligation de notifier les mesures à la Commission européenne avant leur entrée en vigueur.

2.1 Constats, conclusions et recommandations de l'audit initial

La dispense en faveur du secteur de la pêche en mer et celle favorisant la recherche et le développement sont les deux premières dispenses introduites au début des années 2000. En 2019, lors de l'audit initial, dix dispenses de versement de précompte professionnel étaient en vigueur.

La Cour des comptes constatait que le nombre, l'ampleur et, donc, le coût des dispenses de versement du précompte avaient considérablement augmenté depuis le début des années 2000. La Cour des comptes recommandait de donner aux employeurs redevables du précompte et aux agents des services opérationnels du SPF Finances un cadre législatif stable, aisément applicable et contrôlable.

Dans sa réponse au rapport initial, le SPF Finances indiquait partager la préoccupation de la Cour des comptes, relevant que les dispenses reposaient sur une législation complexe, instable et souvent peu claire. Le SPF était par ailleurs tenu, lors du contrôle de certaines conditions d'application des dispenses, d'examiner un domaine de compétence qui lui était inconnu.

La Cour relevait également que l'instauration d'une nouvelle dispense pour les jeunes travailleurs ainsi que l'élargissement des dispenses pour la recherche et le développement et pour le travail en équipe et de nuit engendreraient probablement une nouvelle hausse des coûts des dispenses de versement du précompte professionnel à partir de 2018.

Par ailleurs, la Cour des comptes constatait que la plupart des dispenses répondaient à des objectifs généraux qui n'étaient pas déclinés en objectifs concrets et mesurables. Ces mesures n'avaient pas fait l'objet d'études d'incidence préalables qui auraient permis d'étayer la décision politique et la pertinence ou le rendement des dispenses par rapport à leur coût n'était pas évaluable.

Pour la Cour, une telle évaluation est pourtant nécessaire pour démontrer le lien entre les avantages fiscaux accordés et les objectifs politiques poursuivis ainsi que pour maîtriser la dépense publique, prévenir les effets d'aubaine et guider les décideurs politiques dans leurs choix entre les dispenses de versement du précompte professionnel et d'autres instruments de politique publique.

La Cour constatait que, en dehors du suivi budgétaire réalisé par l'AGESS dans le cadre de la préparation du budget et d'une évaluation spécifique de la dispense relative aux zones d'aide réalisée par l'AGFisc, le SPF Finances n'évaluait pas toutes les dispenses.

Finalement, la Cour des comptes constatait en outre, dans le cas de la dispense pour les sportifs, que le SPF Finances n'avait ni notifié la mesure à la Commission européenne avant son entrée en vigueur ni présenté une décision motivée justifiant l'absence de notification. Elle constatait que le législateur devait, par ailleurs, mettre en conformité la dispense pour la recherche et le développement et la dispense pour entreprise débutante avec les règles européennes.

2.2 Évolution des dispenses

2.2.1 Évolution des taux et bénéficiaires des dispenses

Outre l'ajout de trois nouvelles dispenses de versement du précompte professionnel (calamité naturelle, formation des travailleurs et dispense temporaire liée à la covid-19), différentes modifications légales ont été apportées aux dispenses existantes, modifiant ainsi les avantages initialement octroyés.

Le tableau 1 donne un aperçu de l'évolution des taux et bénéficiaires des dispenses depuis l'audit initial. L'annexe 1 dresse l'état des lieux détaillé de cette évolution pour chaque dispense actuellement en vigueur.

Tableau 1 – *Évolution du taux et des bénéficiaires des dispenses de versement du précompte professionnel depuis l'audit initial*

Domaine	Instauration	Modifications depuis l'audit initial et nouvelles dispenses
Dispenses octroyées jusqu'en 2019 et modifiées		
Heures supplémentaires	Loi du 3 juillet 2015	• Augmentation du nombre d'heures supplémentaires donnant droit à la dispense dans certains secteurs • Extension au secteur des travaux routiers et ferroviaires[10]
Recherche et développement	Loi-programme du 24 décembre 2002	Augmentation du taux de dispense : 80 % du salaire des travailleurs bacheliers employés par les entreprises privées (contre 40 %)
Travail en équipe et de nuit	Loi-programme du 22 décembre 2003	• Augmentation du taux de dispense dans le secteur immobilier : 18 % des rémunérations imposables (contre 6 %) • Extension de la mesure du travail en équipe aux entreprises qui ressortissent à la commission paritaire de la batellerie travaillant sous un régime de navigation en système
Sportifs	Loi du 4 mai 2007	Diminution du taux de dispense : 75 % (contre 80 %)
Dispenses 2020-06/2023		
Calamité naturelle	Loi du 26 décembre 2022	Avantage instauré à la suite des inondations de l'été 2022 pour les employeurs victimes d'une calamité naturelle
Formation des travailleurs	Loi-programme du 20 décembre 2020	• Extension des bénéficiaires • Exclusions des formations financées en tout ou en partie par un congé de formation financé par l'État[11]
Covid-19	Loi du 15 juillet 2020	Avantage temporaire en raison de la pandémie

Source : Cour des comptes

La majorité des modifications sont intervenues à la suite du vote de la loi du 28 mars 2022 portant réduction de charges sur le travail[12]. L'exposé des motifs de cette loi précise notamment que « *l'objectif central des modifications apportées est la transposition des recommandations que la Cour des comptes a faites dans le rapport qui avait été publié en 2019, plus spécifiquement des recommandations 2 (partiellement), 7, 15 et 17* »[13]. Cette loi introduit également la possibilité d'appliquer des accroissements d'impôts en cas d'infraction.

Ces modifications portent principalement sur les dispenses de versement pour les domaines « heures supplémentaires », « marine marchande, dragage et remorquage », « travail en équipe et de nuit ». Ces modifications visent à clarifier les conditions d'octroi de certaines dispenses, ce qui permet d'améliorer leur suivi. Ces modifications sont détaillées au point 2.3.1.

10 Cette extension aux travaux routiers et ferroviaires ne s'applique pas aux travaux de pose de canalisations souterraines et de câbles et aux travaux ferroviaires auxquels les autorités imposent de travailler le week-end, les jours fériés ou la nuit.

11 Loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses.

12 Loi du 28 mars 2022 relative aux réductions des charges sur le travail.

13 Chambre, 25 février 2022, DOC 55-2522/001, *Projet de loi portant réduction de charges sur le travail. Exposé des motifs*, www.la chambre.be.

2.2.2 Coût des dispenses

L'audit initial relevait déjà que le coût des dispenses avait fortement augmenté depuis le début des années 2000. Ce coût continue d'augmenter. Pour 2021, les dispenses de précompte professionnel représentaient une dépense fiscale totale de 3,9 milliards d'euros, contre 2,9 milliards d'euros en 2017, soit une croissance de 31,03%.

Le tableau 2 détaille cette évolution depuis l'instauration des premières dispenses en 2005. Il ne comprend pas la dispense pour les employeurs touchés par une calamité naturelle, instaurée en décembre 2022.

Tableau 2 – *Évolution du coût des dispenses de versement du précompte professionnel (en millions d'euros)*

Domaine	2005	2010	2015	2017	2018	2019	2020	2021
Travail en équipe et de nuit	101,1	920,8	1.061,5	1.437,6	1.602,1	1.691,2	1.776,7	1.934,9
Recherche et développement	66,9	528,6	795,1	911,4	1026,3	1123,2	1239,1	1.331,1
Correction salariale	0,0	890,4	1.033,7	171,5	177,0	183,1	185,0	196,9
Heures supplémentaires	26,7	114,6	140,4	155,8	166,3	178,7	168,3	185,3
Sportifs	N/A	44,3	68,5	84,4	96,6	114,6	111,7	125,2
Marine marchande, dragage et remorquage	3,2	59,8	75,2	76,3	73,4	83,7	88,7	84,5
Entreprises débutantes	N/A	N/A	5,8	20,0	22,4	22,7	16,8	19,9
Pêche en mer	0,1	6,1	7,3	8,2	8,0	7,9	7,4	7,6
Zones d'aide	N/A	N/A	0,1	2,2	2,9	3,3	3,7	3,7
Jeunes travailleurs	N/A	N/A	N/A	N/A	0,0	0,2	0,4	0,5
Formation des travailleurs	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	0,1
Covid-19	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	107,96	0,01
Total	**198**	**2.564**	**3.187**	**2.867**	**3.175**	**3.408**	**3.706**	**3.889**

N/A : pas d'application

Source : Cour des comptes sur la base des données du SPF Finances communiquées en mai 2023

Depuis l'audit initial, la création de nouvelles dispenses et les modifications des conditions des dispenses existantes entraînent une augmentation du nombre de bénéficiaires et une hausse du coût de ces dispenses.

En 2021, 149.171 employeurs ont bénéficié d'au moins une dispense, contre 136.384 en 2017 (+9,4%). Les tableaux ci-après montrent l'évolution du nombre de dispenses et d'entreprises bénéficiaires de 2018 à 2021 (tableau 3) ainsi que la répartition du nombre de dispenses par type de dispense pour 2021 (tableau 4). L'augmentation du nombre de bénéficiaires pour 2020 est due à la dispense temporaire liée à la covid-19.

Tableau 3 – *Évolution 2018-2021 du nombre de dispenses octroyées et du nombre d'entreprises bénéficiaires*

Année	Dispenses	Entreprises bénéficiaires
2018	193.751	141.382
2019	199.422	142.534
2020	279.623	150.534
2021	209.923	149.171

Source : Cour des comptes sur la base des données du SPF Finances communiquées en mai 2023

Tableau 4 – *Répartition du nombre de dispenses octroyées entre 2018 et 2021 par type de dispense*

Dispense	Nombre de dispenses			
	2018	2019	2020	2021
Correction salariale	119.282	119.640	118.185	120.707
Heures supplémentaires	33.874	34.877	33.757	44.059
Travail en équipe et de nuit	16.535	19.235	19.454	20.124
Entreprises débutantes	16.473	16.518	14.586	14.609
Recherche et développement	5.884	6.723	7.048	7.437
Sportifs	1.379	1.471	1.405	1.351
Jeunes travailleurs	N/A	543	959	1.035
Zones d'aide	237	322	362	462
Pêche en mer	53	50	49	50
Marine marchande, dragage et remorquage	34	43	47	44
Formation des travailleurs	N/A	N/A	N/A	44
Covid-19	N/A	N/A	83.771	1
Total	**193.751**	**199.422**	**279.623**	**209.923**

N/A : pas d'application

Source : Cour des comptes sur la base des données du SPF Finances communiquées en mai 2023

2.2.3 Examen 2021 de certaines dépenses de l'État

En janvier 2021, la secrétaire d'État au Budget a demandé d'examiner certaines dépenses de l'État, dont les dispenses de versement de précompte professionnel.

Cette partie de l'examen a été réalisée par le groupe de travail de l'Administration générale Expertise et Support stratégique (AGESS) du SPF Finances, sous la direction du SPF Stratégie et Appui (Bosa). Dans leur rapport publié en juillet 2021[14], les auteurs attribuent principalement l'augmentation de la dépense fiscale pour ces dispenses de versement d'une part, à l'augmentation du nombre de mesures différentes, du nombre de bénéficiaires et des taux de dispenses et d'autre part, à la croissance du niveau des salaires.

En outre, l'étude a confirmé les conclusions de la Cour des comptes de 2019 selon lesquelles la plupart des dispenses sont concentrées dans un petit nombre de grandes entreprises, principalement dans le secteur manufacturier. Les auteurs identifient plusieurs facteurs. D'une part, la dispense est liée au nombre d'employés potentiellement concernés et d'autre part, plus l'entreprise est grande, plus elle comporte d'activités pouvant combiner différentes mesures de dispenses. La charge administrative associée à une législation complexe en constante évolution pourrait également constituer un obstacle pour les petites entreprises.

2.3 Objectifs, suivi et évaluation des dispenses

2.3.1 Objectifs des nouvelles dispenses

Depuis l'audit initial, en plus des trois nouvelles dispenses (calamité naturelle, formation des travailleurs et dispense temporaire liée à la covid-19), le législateur a étendu le champ d'application des dispenses :

- pour les heures supplémentaires : élargissement au secteur des travaux routiers et ferroviaires ;
- pour le travail en équipe : extension aux entreprises qui ressortissent à la commission paritaire de la batellerie travaillant sous un régime de navigation en système.

La Cour des comptes a identifié les objectifs assignés à ces cinq dispenses, en se basant sur les travaux préparatoires à la législation.

Le tableau ci-après reprend les objectifs principaux des modifications des dispenses existantes et des nouvelles dispenses adoptées depuis 2019. L'annexe 2 fait l'état des lieux des objectifs pour chaque dispense.

14 SPF Finances, Administration Expertise et support stratégiques, *Spending review: Exemption of transfer of withheld payroll tax*, juillet 2021, 80 p, https://bosa.belgium.be.

Tableau 5 – *Principaux objectifs des dispenses adoptées ou modifiées après 2019*

Dispense	Objectifs principaux
Heures supplémentaires (extension au secteur des travaux routiers et ferroviaires)	• Limiter la durée des chantiers et encourager les efforts des travailleurs qui acceptent de travailler selon des horaires/schémas atypiques • Répondre à une demande des partenaires sociaux[15]
Travail en équipe (extension aux entreprises qui ressortissent à la commission paritaire de la batellerie travaillant sous un régime de navigation en système)	• Étendre la mesure à la situation de travail propre à la navigation intérieure estimée aussi contraignante que le travail en équipe et qui empêche le travailleur de se positionner dans un équilibre normal vie privée–vie professionnelle[16]
Calamité naturelle	• Assurer un mécanisme de solidarité en cas de calamité naturelle • Limiter la dégradation économique infligée par une calamité naturelle dans une région • Soutenir les employeurs victimes d'une calamité naturelle de la manière la plus ciblée possible • Maintenir autant que possible la résilience de la zone touchée • Maintenir le volume d'emploi[17]
Formation des travailleurs	• Inciter tous les employeurs du secteur privé à dépasser les normes de la réglementation en matière de formation des travailleurs (former davantage les travailleurs en réduisant les coûts de formation) • Mettre en place des formations adressées aux catégories de travailleurs aux revenus les moins élevés et généralement les moins formés[18]
Covid-19 (juin-août 2020)	• Apporter un soutien supplémentaire à l'emploi dans les secteurs gravement touchés par la crise de la covid-19, en atténuant les coûts salariaux pour les employeurs qui ont bénéficié du système de chômage temporaire pour une période ininterrompue d'au moins 30 jours civils du 12 mars 2020 au 31 mai 2020 • Accorder une liberté d'action plus large à ces employeurs sur le plan financier[19]

Source : Cour des comptes

Concernant les objectifs de ces dispenses, la Cour des comptes constate ce qui suit :

- La dispense pour la formation des travailleurs se limite à formuler un objectif général. Cet objectif n'est pas décliné en objectifs plus spécifiques.
- La dispense temporaire en raison de la pandémie de la covid-19 a été adoptée dans un contexte de crise sanitaire mondiale, elle vise donc un objectif précis, sur une période précise.
- Les deux extensions introduites pour les dispenses pour les heures supplémentaires et pour le travail en équipe visent à étendre les dispenses initiales à des situations similaires à celles qui

15 Chambre, 1er décembre 2021, DOC 55 2349/001, *Projet de loi-programme. Exposé des motifs*, www.lachambre.be.

16 Chambre, 22 janvier 2019, DOC 54 3482/001, *Proposition de loi modifiant le code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne les dispositions fiscales relatives au deal pour l'emploi. Exposé des motifs*, www.lachambre.be.

17 Chambre, 28 novembre 2022, DOC 55-3018/001, *Projet de loi modifiant la loi du 15 mai 2014 portant exécution du pacte de compétitivité, d'emploi et de relance, relatif à la seconde prolongation de la période d'application des zones d'aide et introduisant une dispense de versement de précompte professionnel pour les employeurs touchés par une calamité naturelle. Exposé des motifs*, www.lachambre.be.

18 Chambre, 25 novembre 2020, DOC 55 1662/001, *Projet de loi-programme. Exposé des motifs*, www.lachambre.be.

19 Chambre, 25 juin 2020, DOC 55-1390/001, *Projet de loi portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie de la covid-19 (corona III). Exposé des motifs*, www.lachambre.be.

étaient visées par le code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92). Elles n'ont pas été déclinées en objectifs plus spécifiques.
- La dispense en faveur des employeurs touchés par une calamité naturelle et les objectifs visés par cette dispense ont fait l'objet d'une analyse d'impact de l'AGESS à l'occasion de la préparation du budget de l'année 2023. Cette analyse a été réalisée avec la Région wallonne. Elle a donc fait l'objet d'une étude d'incidence préalable pour répondre à un objectif précis.

2.3.2 Qualité des objectifs

Dans le cadre de l'examen des dépenses de 2021, le groupe de travail de l'AGESS a étudié les recommandations de la Cour des comptes sur la formulation d'objectifs précis, concrets et mesurables des dispenses[20]. L'objectif initial de ce groupe était de formuler des objectifs concrets et mesurables pour chacune des dispenses. L'examen se focalisait sur les dispenses dont les coûts sont les plus importants, à savoir celles pour le travail en équipe et de nuit, la recherche et le développement ainsi que la correction salariale.

Le groupe de travail soulève notamment que « *les objectifs des mesures de dispenses de versement de précompte professionnel ne sont pas clairement définis, ne comportent pas d'indicateurs de mesures explicites et sont implicitement sans limite de temps. Seuls des objectifs vagues de soutien à l'emploi, à la compétitivité et à l'innovation ont pu être déduits de la documentation disponible* »[21]. Les principales constatations de ce rapport sont l'absence d'objectifs clairement définis, l'absence de définitions concernant l'efficacité et l'efficience de ces politiques et l'absence de microdonnées solides pour évaluer leur efficacité et leur efficience.

En recourant à une analyse économétrique portant sur la dispense relative au travail de nuit, le groupe de travail a néanmoins relevé un effet significatif de la mesure sur le taux d'emploi, mais principalement au niveau des grandes entreprises.

Le rapport ne mentionne toutefois aucune proposition d'objectifs concrets et mesurables.

Lors de l'audit, le SPF Finances a soulevé les difficultés qu'il a rencontrées pour traduire concrètement la recommandation qui consistait à définir des objectifs précis et mesurables. En effet, l'administration fiscale explique qu'elle ne dispose pas de données suffisantes pour évaluer l'efficacité des mesures, que l'adoption de mesures fiscales ne s'accompagne généralement pas d'objectifs mesurables et que les objectifs relèvent aussi d'autres administrations.

2.4 Notification à la Commission européenne

La Cour des comptes a examiné la manière dont le SPF Finances gère les risques liés à l'obligation de notifier les dispenses de versement de précompte à la Commission européenne.

Les projets de dispenses ainsi que certaines modifications des dispenses existantes doivent en principe être notifiés à la Commission européenne avant d'entrer en vigueur. Ces mesures peuvent en effet constituer des aides d'État « *qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions* »[22].

20 SPF Finances, Administration Expertise et support stratégiques, ibid.
21 SPF Finances, Administration Expertise et support stratégiques, ibid., p. 48.
22 Articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE).

La Commission peut refuser une dispense, exiger des modifications ou l'accepter quand elle considère qu'elle facilite le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques et affecte peu le marché intérieur européen.

Cependant, certaines mesures ne doivent pas être notifiées, car elles sont présumées conformes au marché intérieur selon le règlement général d'exemption par catégorie (RGEC)[23].

De plus, conformément à la règle *de minimis*, la Commission peut exempter de notification les aides accordées à une même entreprise[24]. Cette règle consiste en une quantification a priori d'une aide qui, compte tenu de son importance réduite, est réputée ne pas affecter les échanges entre les États membres et ne pas fausser ou menacer de fausser la concurrence.

L'annexe 3 de ce rapport reprend un nouvel état des lieux des notifications des dispenses et des échanges entre la Commission européenne et le SPF Finances depuis l'audit initial.

2.4.1 Suivi des recommandations de la Cour des comptes

En mars 2021, en réponse au rapport initial de la Cour des comptes, l'AGESS a adressé au ministre des Finances une note pour répondre à certaines recommandations de la Cour des comptes et résoudre certains autres problèmes d'application des dispenses. Cette note avait notamment pour objectif de proposer des mesures visant à réduire les dispenses à leurs proportions initialement prévues : par exemple, lorsqu'elles ne sont pas conformes aux règles de l'UE, il est proposé de les mettre en conformité avec celles-ci[25]. Elle comporte un état des lieux portant sur les aides d'État.

L'audit initial relevait qu'une série de dispenses avait été notifiée à la Commission européenne (en matière de marine marchande, de pêche en mer, de recherche et développement et de travail en équipe et de nuit). En revanche, plusieurs dispenses ne l'avaient pas été (en matière d'entreprises débutantes, de sportifs ainsi que les extensions de la dispense pour la recherche et le développement).

2.4.1.1 Dispense pour entreprises débutantes

Dans sa note au ministre des Finances, le SPF Finances estime que la dispense pour les entreprises débutantes n'est pas conforme au RGEC et propose de l'aligner sur l'article 22 du RGEC. Par ailleurs, la Cour des comptes constate que cette dispense n'a pas encore été formellement notifiée à la Commission européenne dans les conditions prévues par le RGEC.

23 Règlement (UE) 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité, *Journal officiel de l'Union européenne L-187*, 26 juin 2014, p. 1-78 ; règlement (UE) 2015/1588 du Conseil du 13 juillet 2015 sur l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales, *Journal officiel de l'Union européenne L-248*, 24 septembre 2015, p. 1-8, www.eur-lex.europa.eu.

24 Règlement (UE) 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis, *Journal officiel de l'Union européenne L-352/1*, 24 décembre 2013, www.eur-lex.europa.eu.

25 SPF Finances, *Verbeteringsvoorstellen voor het stelsel van de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing*, mars 2021.

2.4.1.2 Dispense pour la recherche et le développement

En ce qui concerne la dispense pour la recherche et le développement et notamment l'aspect des jeunes entreprises innovantes (*young innovative companies* - YIC), le SPF Finances a constitué un groupe de travail au sein du Conseil fédéral de la politique scientifique. Dans son avis, le groupe de travail propose des adaptations du cadre juridique relatif à cette dispense. Il a également analysé la conformité de la législation avec la réglementation européenne sur les aides d'État. Dans ce cadre, un avant-projet de loi portant réforme de la dispense de versement de précompte professionnel pour la recherche et développement et les entreprises débutantes a été élaboré[26]. Il propose de mettre en conformité le régime de soutien aux YIC avec l'article 22 du règlement général d'exemption par catégorie du 17 juin 2014. Cela nécessite de réformer le régime d'aide et de le considérer comme une forme particulière d'aide au démarrage en le consacrant au sein de l'article 275[10] du CIR.

2.4.1.3 Dispense pour les sportifs

Dans le cas de la dispense pour les sportifs, le SPF Finances a proposé une réforme de l'article 275[6] dans le cadre de la loi-programme du 27 décembre 2021, pour le mettre en conformité avec la réglementation européenne sur les aides d'État[27]. Cette proposition n'a finalement pas été retenue en deuxième lecture. Dans son avis du 17 novembre 2021, le Conseil d'État soulevait que « *la dispense du versement du précompte professionnel pour les sportifs doit être qualifiée d'aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne* [...] *les auteurs de l'avant-projet semblent vouloir inscrire le régime en projet dans le champ d'application du règlement général d'exemption par catégorie* [...]. *De sérieux doutes existent quant à la compatibilité du régime en projet avec les dispositions précitées du règlement général d'exemption par catégorie* »[28].

Dans une proposition de loi du 18 octobre 2022[29], le SPF Finances souhaite continuer le travail entrepris lors de la rédaction de la loi-programme. Il propose de réformer la dispense pour sportifs, en combinant la dispense actuelle avec une obligation d'affecter le montant retenu à la formation des jeunes sportifs ou à l'infrastructure sportive. L'objectif de cette proposition de loi est de permettre de « *disposer de suffisamment de temps pour notifier à la Commission européenne son intention de réformer sur le fond la dispense de versement du précompte professionnel accordée aux clubs sportifs, conformément aux obligations prévues à l'article 108, 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne* »[30]. Actuellement, la dispense pour les sportifs n'a pas encore été notifiée à la Commission européenne.

26 Avant-projet de loi portant réforme des dispenses de versement du précompte professionnel pour recherche et développement et entreprises débutantes.

27 Avant-projet de loi-programme du 27 décembre 2021.

28 Conseil d'État, avis n° 70.434/1-2-3-4-VR du 17 novembre 2021, www.raadvst-consetat.be.

29 Chambre, 12 octobre 2022, DOC 55 2941/001, *Proposition de loi modifiant le code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne l'instauration progressive d'un plafonnement de la dispense de versement du précompte professionnel dont bénéficient les clubs sportifs. Développements*, www.lachambre.be.

30 Chambre, ibid.

2.4.2 Notification des nouvelles dispenses

Concernant la formation des travailleurs, le SPF Finances n'a pas notifié la dispense sur la base d'une présomption de compatibilité avec le marché intérieur, en vertu du règlement du 13 juillet 2015[31].

En ce qui concerne l'élargissement de la dispense pour le travail en équipe des entreprises qui ressortissent à la commission paritaire de la batellerie travaillant sous un régime de navigation en système, le SPF Finances n'a pas notifié la mesure sur la base d'une présomption de compatibilité avec la règle *de minimis*.

Pour l'élargissement de la dispense visant les heures supplémentaires du secteur des travaux routiers et ferroviaires, l'exposé des motifs de la loi-programme du 27 décembre 2021 prévoit que « *le gouvernement notifiera cette mesure à la Commission européenne conformément à l'article 108, alinéa 1er, traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE)* [et que] *la mesure ne peut entrer en vigueur qu'après approbation de la Commission européenne* »[32]. La mesure n'est donc actuellement pas encore en vigueur.

Pour la dispense visant les employeurs touchés par une calamité naturelle, l'exposé des motifs de la loi du 26 décembre 2022 rattache « *le présent régime d'aide à l'article 50 du règlement général d'exemption par catégorie* [...] *de même qu'aux dispositions parallèles du règlement d'exemption agricole et du règlement d'exemption de la pêche* »[33]. La mesure n'a donc pas fait l'objet d'une notification sur la base d'une présomption de compatibilité avec le RGEC, avec le règlement d'exemption agricole[34] et avec le règlement d'exemption de la pêche[35].

Enfin, la dispense temporaire en raison de la pandémie de la covid-19 n'a pas fait l'objet d'une notification à la Commission européenne.

2.5 Conclusions

Concernant l'évolution des dispenses de versement de précompte professionnel, la Cour des comptes constate que le SPF Finances a partiellement mis en œuvre les recommandations de 2019 dans le cadre de l'examen des dépenses demandé par la secrétaire d'État au Budget en 2021. Cependant, la dépense fiscale pour les dispenses continue d'augmenter considérablement, atteignant 3,9 milliards d'euros pour 2021. Cette augmentation est principalement due aux nouvelles dispenses et à l'élargissement des conditions des dispenses existantes qui visent ainsi davantage de bénéficiaires.

---

31 Règlement (UE) 2015/1588 du Conseil du 13 juillet 2015 sur l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales, *Journal officiel de l'Union européenne L-248/1*, 24 septembre 2015, www.eur-lex.europa.eu.

32 Chambre, 1er décembre 2021, DOC 55-2349/001, *Projet de loi-programme. Exposé des motifs*, www.lachambre.be.

33 Chambre, 28 novembre 2022, DOC 55-3018/001, *Projet de loi. Exposé des motifs*, www.lachambre.be.

34 Règlement (UE) 702/2014 de la Commission du 25 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides, dans les secteurs agricole et forestier et dans les zones rurales, compatibles avec le marché intérieur, en application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, *Journal officiel de l'Union européenne L-193/1*, 1er juillet 2014, www.eur-lex.europa.eu.

35 Règlement (UE) 1388/2014 de la Commission du 16 décembre 2014 déclarant certaines catégories d'aides aux entreprises actives dans la production, la transformation et la commercialisation des produits de la pêche et de l'aquaculture compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, *Journal officiel de l'Union européenne L-369/37*, 24 décembre 2014, www.eur-lex.europa.eu.

En ce qui concerne les objectifs assignés aux dispenses de versement de précompte, leur suivi et leur évaluation, la Cour des comptes constate que le SPF Finances a partiellement mis en œuvre la recommandation de l'audit initial lors de l'examen des dépenses. Cependant, cet examen n'a pu estimer l'effet des différentes mesures ni assigner des objectifs concrets et mesurables à celles-ci.

En ce qui concerne les projets de dispense qui doivent être notifiés à la Commission européenne avant leur entrée en vigueur, conformément à la réglementation européenne, la Cour des comptes constate que le SPF Finances a partiellement mis en œuvre la recommandation de l'audit initial. Des propositions ont été faites par l'AGESS dans la note adressée au ministre des Finances pour mettre en conformité certaines dispenses non notifiées avec les règles européennes. Cependant, certaines dispenses doivent encore être notifiées à la Commission européenne et plusieurs travaux législatifs doivent être finalisés, notamment sur la base de ces propositions.

Chapitre 3

Élaboration de la politique de contrôle des dispenses

Dans ce chapitre, la Cour des comptes examine le suivi des recommandations de 2019 relatives à la manière dont le SPF Finances établit sa politique de contrôle des dispenses de versement du précompte professionnel.

3.1 Introduction

Le bénéfice des dispenses de versement de précompte professionnel est assorti d'une série de conditions dont il est essentiel de contrôler le respect. L'AGFisc mène des actions de contrôle sur un échantillon d'employeurs redevables du précompte professionnel 2 ans après le bénéfice de la dispense.

Depuis l'action de contrôle 2018, la responsabilité des actions de contrôle se partage entre le service Tax Audit & Compliance Management (TACM) et la coordination des secteurs de l'administration des grandes entreprises (GE).

Des indicateurs de risque sont identifiés pour chaque dispense. Ils sont utilisés pour sélectionner les dossiers à contrôler dans Stirco[36], l'application du SPF Finances. Le contrôle se fait par redevable du précompte et non par dispense. Chaque sélection identifie des dossiers « impératifs » ou « indicatifs ». Le contrôle des dossiers « impératifs » est obligatoire, car ils présentent un profil de risque plus important.

3.2 Constats, conclusions et recommandations de l'audit initial

Dans un premier temps, la Cour des comptes identifiait les principales conditions d'octroi des dispenses de versement de précompte professionnel. Ensuite, elle analysait les difficultés auxquelles le SPF Finances était confronté lors de l'élaboration des indicateurs de risque menant à la sélection des dossiers à contrôler et lors de la rédaction des instructions à destination des agents qui effectuent le contrôle.

3.2.1 Indicateurs de risque et sélection des dossiers

La Cour des comptes constatait que les dossiers à contrôler étaient sélectionnés de manière centralisée par le service TACM, ce qui constituait une garantie d'égalité de traitement des employeurs redevables du précompte. Cette sélection était effectuée sur la base d'indicateurs de risque pertinents.

36 Logiciel de pilotage et d'enregistrement des contrôles des agents du SPF Finances, relatifs notamment aux dispenses de versement du précompte professionnel.

Elle relevait aussi que les actions de contrôle n'étaient pas évaluées de façon structurée.

Au vu de ces constats, la Cour recommandait de :
- réaliser, lors de chaque action de contrôle, une évaluation structurée, notamment en revérifiant une série de dossiers contrôlés ;
- ventiler les résultats des contrôles par dispense, afin de permettre une analyse plus fine de la performance des indicateurs et, ainsi, une sélection plus pertinente des dossiers pour les actions à venir.

La Cour des comptes relevait également que la législation en matière de dispense de versement de précompte professionnel était complexe, évoluait régulièrement et contenait des ambiguïtés.

Pour certaines dispenses, la législation repose sur des conditions d'application qui ne relèvent pas du cadre fiscal au sens strict, mais sont issues de la législation sociale, ce qui complexifie l'élaboration et l'utilisation d'indicateurs de risque.

De plus, le contrôle de certaines conditions d'octroi dépend d'autres acteurs que le SPF Finances, comme de Belspo qui intervient pour la dispense relative à la recherche et au développement.

Au vu de ces constats, la Cour recommandait de :
- recourir à des informations tant internes qu'externes au SPF Finances pour que TACM affine ses indicateurs de risque ;
- poursuivre les efforts pour accéder à la base de données constituée par Belspo pour la dispense relative à la recherche et au développement ;
- conclure un protocole avec le SPF Sécurité sociale, afin d'utiliser certaines données relatives à la sécurité sociale ainsi que les résultats des contrôles des inspecteurs sociaux ;
- formaliser une collaboration avec l'inspection sociale pour les dispenses reposant, partiellement au moins, sur des dispositions sociales.

En ce qui concerne la base de données de Belspo, la ministre de la Politique scientifique soulignait dans sa réponse à la Cour des comptes le caractère confidentiel et personnel des données. La Cour estimait quant à elle utile que le SPF Finances et Belspo négocient un protocole précisant les données partagées et leurs modalités d'accès.

Par ailleurs, Belspo proposait que la législation prévoie explicitement l'obligation pour les redevables de mettre à jour tous les ans les données de la base. La Cour des comptes recommandait une telle actualisation.

Dans le cadre d'un échange structurel de données entre le SPF Finances et Belspo, Belspo souhaitait avoir accès aux montants des dispenses par redevable et se référait notamment au règlement UE 651/2014 en matière de publication et d'information « [qui] *prévoit déjà que certaines de ces aides (aide d'État au sens du TFUE) doivent être publiées sur un site web accessible au public et recomman*[dait] *une transparence totale sur les aides à la R&D* »[37]. La Cour des comptes recommandait que le SPF Finances se conforme à ce règlement.

37 Cour des comptes, op. cit., p. 35.

3.2.2 Approche de contrôle

Les approches de contrôle sont mises à jour à chaque action de contrôle. Sauf en ce qui concerne les sportifs, les actions 2017 et 2018 étaient conformes à la législation. Toutefois, faute d'évaluation systématique des actions menées, les adaptations des approches ne se fondaient pas sur l'expérience acquise, ce qui privait le SPF Finances d'effets d'apprentissage.

La Cour a constaté que la législation relative à plusieurs dispenses était complexe, évoluait régulièrement et contenait des ambiguïtés empêchant parfois d'encadrer efficacement le contrôle. En conséquence, plusieurs dispenses n'avaient pas fait l'objet d'approche de contrôle lors des actions 2017 et/ou 2018.

De plus, les difficultés d'interprétation des dispenses ont amené le SPF Finances à ne pas en contrôler certaines en 2017 et en 2018 (zones d'aide, pêche en mer, travail en équipe et de nuit et recherche et développement). La Cour des comptes a estimé que les discussions relatives à l'interprétation de la législation ne pouvaient pas aboutir à un abandon des contrôles. Lorsque l'administration fait état d'ambiguïtés dans la législation, le ministre doit alerter le législateur et lui proposer des modifications législatives.

À la suite de ces constats, la Cour des comptes recommandait de clarifier :
- la notion de travail en équipe ;
- les critères permettant de déterminer la (dis)continuité d'une activité pour les entreprises débutantes et les jeunes entreprises innovantes ;
- certaines notions relatives à la dispense pour la recherche et le développement, telles que :
  - les définitions de recherche et développement ;
  - les définitions de programmes et projets ;
  - les diplômes et fonctions de recherche éligibles ;
  - les définitions d'employeur et de temps consacré à des activités de recherche.
- les types d'embarcations entrant en ligne de compte et la manière de mesurer le temps consacré au dragage dans le cas de la dispense pour dragage.

De plus, pour les zones d'aide, la Cour recommandait d'adopter une approche de contrôle pour encadrer le travail des services opérationnels.

3.3 Audit de suivi

3.3.1 Conditions d'octroi des nouvelles dispenses de versement du précompte professionnel

Comme détaillé au chapitre 2, différentes modifications légales ont été apportées aux dispenses existantes. Elles concernent notamment les conditions d'octroi des dispenses (voir le point 2.2.1 ci-avant). Ces conditions constituent la base pour définir des indicateurs de risque et rédiger les approches de contrôle.

Le tableau 6 concerne les dispenses de précompte introduites depuis l'audit initial dont le respect des conditions d'octroi doit être contrôlé par le SPF Finances. L'annexe 4 reprend de manière détaillée les conditions d'octroi de toutes les dispenses.

Tableau 6 – *Conditions d'octroi des nouvelles dispenses de versement du précompte professionnel*

Dispense	Conditions d'octroi
Heures supplémentaires pour les travaux routiers et ferroviaires	La dispense est accordée pour maximum 280 heures/an/travailleur.
Travail en équipe des entreprises sous un régime de navigation en système	• Les travailleurs ont autant de jours de repos que de jours de travail. • La période à bord ne dépasse pas 30 jours subséquents.
Calamité naturelle	• Les employeurs doivent avoir subi un dommage dans un établissement de la Région touchée par à une calamité naturelle visée par la loi. • L'employeur doit remettre préalablement un formulaire[38]. • L'employeur doit fournir la preuve qu'il répond aux conditions de la dispense et la tenir à la disposition du SPF Finances. • Une attestation de la région affectée doit être remise au SPF Finances avant octroi de la dispense[39]. • Le montant total de dispense ne peut dépasser 25 % de la différence entre, d'une part, les coûts résultant du dommage subi comme conséquence directe de la calamité naturelle et, d'autre part, l'aide et les indemnités attribuées à l'employeur en compensation de ce dommage par la Région et d'autres pouvoirs publics ou par un assureur. • L'avantage ne peut pas être accordé si une des dispenses suivantes est appliquée à la même rémunération : marine marchande, dragage et remorquage, recherche et développement, pêche en mer, travail en équipe et de nuit, sportifs, zones d'aide, entreprises débutantes, jeunes travailleurs et formation des travailleurs.

Formation des travailleurs	• Le travailleur doit être engagé auprès de l'employeur depuis au moins 6 mois.
	• Le travailleur doit avoir suivi une ou plusieurs formations respectant les conditions suivantes :
	  • répondre aux définitions de la loi du 5 mars 2017 concernant le travail faisable et maniable ;
	  • ne pas avoir été rendue(s) obligatoire(s) par une disposition légale, réglementaire ou une CCT ;
	  • avoir un coût total entièrement supporté par l'employeur ;
	  • être d'une durée minimale de 76 h durant une période ininterrompue de 30 jours civils.

Covid-19	• Le travailleur doit avoir bénéficié du système de chômage temporaire en continu pendant au moins 30 jours civils entre le 12 mars 2020 et le 31 mai 2020. • Le montant total de la dispense accordée ne peut pas dépasser 20 millions d'euros au cours des 3 mois prévus pour l'application de la dispense.

Source : Cour des comptes

3.3.2 Indicateurs de risque et accès aux données

Pour établir des indicateurs de risques, le service TACM doit recourir à des informations tant internes qu'externes. Étant donné que, dans certains cas, il ne dispose pas de données pour affiner les conditions d'octroi des dispenses, le SPF Finances doit directement les associer à des indicateurs de risque sans avoir les informations adéquates.

38 Au plus tard, le 30e mois qui suit celui où la calamité naturelle est survenue.

39 Au plus tard, le 36e mois qui suit celui où la calamité naturelle est survenue.

Pour ces conditions d'octroi qui sortent du cadre des dispositions fiscales, telles que celles issues de la législation sociale ou celles nécessitant des connaissances en matière scientifique pour la recherche et le développement, le SPF Finances éprouve parfois des difficultés à élaborer des indicateurs de risque.

La Cour des comptes a examiné le suivi des recommandations relatives à l'accès du SPF Finances aux données de Belspo et du SPF Sécurité sociale.

3.3.2.1 Données de Belspo

En matière de recherche et développement, le SPF Finances a notamment besoin de données permettant d'établir si un redevable mène un projet de recherche et les données concernant l'identification, l'affectation et le diplôme des chercheurs, etc. Ces données ne lui sont pas directement accessibles. Seul Belspo dispose de ces informations dans une base de données interne où les entreprises sont tenues de notifier leurs projets ou programmes.

Depuis l'audit initial, un groupe de travail relatif à la collaboration entre le SPF Finances et Belspo a été mis en place. Ce groupe est composé de représentants des deux administrations, de la cellule stratégique du ministre des Finances et de la cellule stratégique du secrétaire d'État chargé de la Politique scientifique.

L'accès à la base de données de Belspo et la conclusion éventuelle d'un protocole entre les deux administrations ont été discutés en novembre 2021, lors de la dernière réunion du groupe de travail. Selon le SPF Finances, la poursuite des travaux avec Belspo n'a pas progressé depuis lors. Le SPF Finances a adressé des documents préparatoires à la rédaction d'un protocole d'échange de données à Belspo, mais n'a pas obtenu de réponse. Actuellement, les travaux de collaboration entre les deux administrations sont à l'arrêt.

Enfin, dans le cadre de cet échange de données, le règlement UE 651/2014 en matière de publication et d'information prévoit que certaines aides d'État au sens du TFUE soient publiées de manière accessible au public. Le SPF Finances souligne que la mise en conformité avec ce règlement est en cours.

3.3.2.2 Données relatives à la sécurité sociale

L'imbrication d'éléments issus de la législation sociale dans les conditions d'octroi de certaines dispenses de versement de précompte professionnel complique la définition et l'utilisation de certains indicateurs de risques.

En ce qui concerne les données relatives à la sécurité sociale et les résultats des contrôles des inspecteurs sociaux, des échanges ont été organisés entre le SPF Finances et le SPF Sécurité sociale dans le cadre du Service d'information et de recherche sociales (Sirs). Ces échanges ont notamment porté sur les modalités et les objectifs de l'échange de données ainsi que sur l'ajustement du protocole. Cet ajustement a également été évoqué dans le cadre des travaux du collège pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale[40] et des consultations organisées par le SPF Finances.

40 Le collège pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale a été créé sur base d'une proposition du ministre des Finances par l'arrêté royal du 9 novembre 2020 portant création du collège pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale.

Par ailleurs, depuis 2022, la nécessité d'adapter le protocole fait l'objet d'une consultation entre les délégués à la protection des données (DPO) du réseau des inspections sociales. Dans l'attente d'une adaptation éventuelle du protocole, les indicateurs de risque relatifs aux données reçues par les services de la sécurité sociale n'ont pas encore été affinés.

3.3.3 Évaluation structurée des actions de contrôle

Les évolutions constantes de la législation relative aux dispenses de versement du précompte professionnel obligent le SPF Finances à élaborer de nouveaux indicateurs pour chaque action de contrôle. Avant d'être utilisé, le nouvel indicateur de risque est testé par le service TACM sur un échantillon de dossiers afin de vérifier sa pertinence. Depuis fin 2014, une pondération est associée à chaque indicateur pour définir la probabilité de sélection d'un dossier.

De plus, certains retours d'information des services opérationnels ainsi que l'analyse des résultats des missions précédentes ont permis d'affiner les indicateurs de risque.

Depuis l'audit initial, le SPF Finances analyse le retour d'informations portant sur les dispenses contrôlées et sur les indicateurs de risque. Une feuille d'analyse est présentée selon le type de contrôle et la priorité de réalisation de contrôle. Ces analyses ont été réalisées pour chaque motif de sélection individuellement ou par groupe de sélection dans le cadre des actions de contrôle 2019 à 2021.

À présent, les résultats des contrôles sont ventilés par dispense dans l'application Stirco qui comporte une fiche de résultats du contrôle et notamment un onglet Nature et détail des suppléments de précompte. Cette nouvelle fiche de résultats a été mise à disposition des utilisateurs en juillet 2020.

3.3.4 Approches de contrôle

3.3.4.1 Évolution des approches de contrôle depuis l'audit initial

Afin de réaliser des contrôles uniformes prenant en compte la législation applicable, des approches de contrôle doivent être définies par le SPF Finances pour guider les agents dans le contrôle des dispenses.

Les premières approches de contrôle ont été élaborées en 2013 pour l'action de contrôle 2014. Par la suite, les approches de contrôle ont été mises à jour lors de chaque action, notamment en tenant compte des modifications législatives et des consultations menées par le service TACM auprès d'agents des services opérationnels. Lors de son audit initial, la Cour des comptes avait examiné les approches de contrôle de 2017 et 2018.

Lors de l'action de contrôle 2017, trois dispenses n'avaient pas fait l'objet d'approches de contrôle : travail en équipe et de nuit, pêche en mer et zones d'aide. Pour l'action 2018, outre ces dispenses, la dispense pour la recherche et le développement n'avait pas fait non plus l'objet d'une approche de contrôle.

Depuis l'audit initial, des approches de contrôle ont été adoptées pour les dispenses relatives aux zones d'aide ainsi qu'à la recherche et au développement. Pour l'année de revenus 2022, l'approche relative à la recherche et au développement a été modifiée pour y intégrer des définitions des notions relatives à la dispense (recherche et développement, programme, projet, diplômes, etc.).

Cependant, depuis l'audit initial, aucune approche de contrôle n'a été établie pour la dispense relative à la pêche en mer ni pour celle en faveur des jeunes travailleurs. L'absence d'approche pour la pêche s'explique, selon le SPF Finances par le peu de redevables et de services opérationnels concernés par cette dispense (les zones géographiques concernées par la dispense sont restreintes).

Concernant la dispense relative aux jeunes travailleurs, le SPF Finances explique l'absence d'approche de contrôle par le nombre réduit de dossiers et par un montant moyen de dispense n'excédant pas 1.000 euros par an. Par conséquent, il ne considère pas la rédaction d'un modèle de contrôle comme prioritaire.

De plus, le SPF Finances précise qu'une approche de contrôle a été adoptée pour la dispense en faveur du travail en équipe et de nuit. Pour l'année de revenus 2022, cette approche a été profondément remaniée pour tenir compte des évolutions législatives.

3.3.4.2 Approches de contrôle pour les nouvelles dispenses

La dispense en faveur de la formation des travailleurs est applicable depuis le 1er janvier 2021. Par conséquent, les contrôles ne s'effectuent qu'à partir de 2023, soit 2 ans après l'octroi des dispenses. Le SPF Finances précise que la programmation éventuelle de contrôles et la rédaction d'une approche de contrôle seront envisagées dans le cadre des préparatifs de l'action de contrôle 2023. Actuellement, cette dispense concerne un nombre de dossiers réduit pour un montant moyen n'excédant pas 1.000 euros par an.

Une approche de contrôle a été réalisée pour la dispense temporaire en raison de la pandémie de la covid-19.

La dispense en faveur des employeurs touchés par une calamité naturelle a été introduite par une loi de décembre 2022[41] et ne fait donc pas encore l'objet d'un contrôle de la part du SPF Finances et, par conséquent, d'une approche de contrôle.

3.3.4.3 Ambiguïtés législatives

Début 2021, l'AGESS a constitué un groupe de travail relatif au volet législatif avec des services de l'AGFisc : le service IPP (impôt des personnes physiques) ainsi que les services de soutien au management PME (petites et moyennes entreprises) et GE (grandes entreprises). Le service IPP a fourni à l'AGESS une note reprenant les faiblesses et difficultés d'application de la législation existante. Il s'agit d'informations qui ont été portées à sa connaissance par les services extérieurs du

41 Loi du 26 décembre 2022 modifiant la loi du 15 mai 2014 portant exécution du pacte de compétitivité, d'emploi et de relance, relatif à la seconde prolongation de la période d'application des zones d'aide et introduisant une dispense de versement de précompte professionnel pour les employeurs touchés par une calamité naturelle.

SPF Finances, par le réseau d'experts « dispenses de précompte »[42] et via des questions concrètes et des problèmes présentés au cabinet du ministre des Finances.

La loi du 28 mars 2022[43], qui avait notamment pour objectif de transposer les recommandations de la Cour de 2019, a modifié des articles relatifs aux dispenses de versement du précompte professionnel dans le CIR 92.

Dispense pour la marine marchande, le dragage et le remorquage

La loi du 28 mars 2022 apporte une clarification au type d'embarcations qui entrent en considération dans le cadre de la dispense relative à la marine marchande, le dragage et le remorquage. Elle précise les embarcations visées par la dispense et donne une définition du transport par la mer pour l'activité opérationnelle en mer.

De plus, la loi du 20 novembre 2022[44] clarifie le temps affecté au transport en mer et définit la notion de mer.

Dispense pour le travail en équipe et de nuit

La forme de l'article relatif aux dispenses pour le travail en équipe et pour le travail de nuit a été modifiée afin de faciliter la lecture et la compréhension du texte. Le SPF Finances a proposé une clarification de la notion de travail en équipe, portant notamment sur le fait que le travail en équipe ne serait admissible que s'il avait lieu au même endroit. Cette proposition n'a pas été retenue dans la version finale du texte légal.

Dispense en faveur de la recherche et du développement

Les différentes tentatives de réforme de l'article relatif à la dispense relative à la recherche et au développement n'ont pas abouti, notamment en raison du désaccord entre la cellule stratégique du ministre des Finances et celle du secrétaire d'État chargé de la Politique scientifique. Un avant-projet de loi portant réforme de cette dispense est en cours de rédaction.

Dispense en faveur des entreprises débutantes et YIC

Les critères permettant d'établir la (dis)continuité d'une activité pour les entreprises débutantes et les jeunes entreprises innovantes (YIC) devraient être abordés dans l'avant-projet de loi précité.

3.4 Conclusions

En ce qui concerne l'évaluation structurée des actions de contrôle, le SPF Finances analyse désormais le retour d'information portant sur les dispenses contrôlées et sur les indicateurs de risque. Ces analyses ont été réalisées dans le cadre des actions de contrôle 2019 à 2021. De plus, conformément à la recommandation de la Cour des comptes, la fiche de résultats de l'application Stirco a été ventilée par dispense. Une telle ventilation devrait permettre une analyse plus fine de la performance des indicateurs ainsi qu'une sélection plus pertinente des dossiers pour les actions à venir.

42 Un réseau d'experts en matière de dispenses de versement du précompte professionnel a été créé au sein du SPF Finances qui se réunit mensuellement. Ce réseau est composé de personnes du soutien au management PME, GE et du service IPP, ainsi que des experts désignés pour chaque centre PME et GE.

43 Loi du 28 mars 2022 portant réduction de charges sur le travail.

44 Loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses.

Concernant le recours à des informations externes au SPF pour établir les indicateurs de risque, la Cour constate que les travaux de collaboration n'ont pas abouti en une action concrète, malgré le début de travaux en vue d'obtenir l'accès à la base de données de Belspo et la discussion sur la conclusion éventuelle d'un protocole entre les deux administrations.

En ce qui concerne les données relatives à la sécurité sociale et les résultats des contrôles des inspecteurs sociaux, les deux administrations concernées ont organisé des réunions pour discuter d'une éventuelle adaptation du protocole. Au 30 juin 2023, l'adaptation du protocole n'a pas encore été réalisée. Par conséquent, les indicateurs de risque doivent encore être affinés.

En 2019, certaines dispenses n'avaient pas fait l'objet d'une approche de contrôle. Depuis, des approches de contrôle ont été adoptées pour les dispenses relatives aux zones d'aide, à la recherche et au développement, au travail en équipe et de nuit et à la covid-19. Certaines autres dispenses n'ont pas encore fait l'objet d'une telle approche (pêche en mer, jeunes travailleurs, formation des travailleurs et calamité naturelle). Le SPF explique cette absence d'approches par les faibles montants et/ou le peu de redevables et de services opérationnels concernés par ces dispenses. Les nouvelles dispenses de précompte devront également faire l'objet d'une approche de contrôle lors de la programmation de leur contrôle.

Dans son audit initial, la Cour relevait que la législation ambiguë compliquait l'élaboration des approches de contrôle de certaines dispenses. Un groupe de travail relatif au volet législatif a été constitué en 2021. Diverses modifications législatives, dont la loi du 28 mars 2022, sont ainsi intervenues pour ajuster plusieurs articles relatifs aux dispenses.

Dans sa réponse, le SPF Finances a souligné que l'absence de définition claire, dans la loi, de la notion de travail en équipe entraînait de nombreuses discussions lors des contrôles.

Dans sa réponse, le secrétaire d'État chargé de la Politique scientifique a souligné que les recommandations relatives à la clarification de la législation en matière de recherche et développement ont été évoquées en 2023 dans le cadre des discussions relatives au projet de réforme fiscale, mais que ce projet n'a pas abouti.

La Cour des comptes conclut que, pour plusieurs dispenses, le SPF Finances a partiellement mis en œuvre des recommandations de l'audit initial. Certains travaux, dont ceux relatifs à la dispense pour la recherche et le développement, sont toujours en cours et/ou au stade d'avant-projet de loi.

Chapitre 4

Mise en œuvre de la politique de contrôle des dispenses

Dans ce chapitre, la Cour des comptes examine le suivi des recommandations de 2019 relatives à la manière dont le SPF Finances met en œuvre sa politique de contrôle des dispenses de versement du précompte professionnel.

La Cour a analysé 60 dossiers contrôlés par le SPF Finances lors de l'action 2021. L'analyse de cet échantillon porte sur la qualité des rapports établis, le suivi des approches de contrôle et les difficultés opérationnelles rencontrées par les contrôleurs.

Le chapitre 5 sera consacré à l'analyse des dossiers relatifs à la dispense pour la recherche et le développement.

4.1 Constats, conclusions et recommandations de l'audit initial

4.1.1 Actions de contrôle réalisées entre 2014 et 2019

Au moment de l'audit de 2019, quatre actions de contrôle avaient ciblé les dispenses de versement du précompte professionnel depuis 2014. Pour les actions de 2014, 2015 et 2017[45], une proportion importante des dossiers avait été rectifiée : 48,5 % (2014), 55,6 % (2015), 46 % (2017). En outre, en raison de difficultés d'interprétation des conditions d'octroi des dispenses et des notions contenues dans les articles du CIR 92, certaines dispenses n'avaient pas été contrôlées. Il s'agissait, en 2017, de la dispense pour travail en équipe et de nuit et, en 2018, des dispenses pour le travail en équipe et de nuit ainsi que pour la recherche et le développement.

La Cour des comptes recommandait de contrôler toutes les dispenses de versement du précompte professionnel lors des prochaines actions, surtout celles qui avaient engendré les coûts les plus élevés, à savoir les dispenses pour le travail en équipe et de nuit ainsi que pour la recherche et le développement.

4.1.2 Examen d'un échantillon de dossiers

Dans son rapport initial, la Cour des comptes présentait le résultat de son analyse d'un échantillon de dossiers contrôlés lors des actions de 2017 et de 2018 et d'informations obtenues lors de visites auprès de services opérationnels chargés des contrôles.

45 Aucune action de contrôle n'a été organisée en 2016.

Elle constatait que tous les agents complétaient leurs dossiers de contrôle dans Stirco[46]. Cependant, la qualité des rapports différait entre les agents. De plus, la lenteur du système due au nombre parfois très important de documents chargés, l'absence d'un rapport de contrôle standardisé et le format des fiches de résultats ne permettaient pas au service TACM de tirer profit des actions de contrôle passées pour mieux cibler et encadrer les contrôles à venir.

La Cour des comptes recommandait d'améliorer les rapports dans Stirco, de manière à ce que le service TACM puisse bénéficier plus aisément d'un retour d'information sur les contrôles.

Enfin, la Cour des comptes recommandait d'améliorer la convivialité et la vitesse de Stirco afin de faciliter le chargement de tous les éléments de preuve importants.

Cet examen des dossiers mettait en évidence plusieurs facteurs expliquant que des dossiers sélectionnés ne débouchaient pas toujours sur des contrôles productifs :

- Les agents ne respectaient pas toujours les instructions des approches de contrôle.
- Les agents étaient confrontés à des difficultés liées à la rédaction de certains pans de la législation, à l'imbrication d'éléments non fiscaux dans la législation et à l'évolution constante des mesures.
- Pour les dispenses pour heures supplémentaires, travail en équipe et de nuit, l'agent était amené à vérifier le respect de certaines conditions d'application auprès des clients de sociétés d'intérim. Au vu du nombre potentiellement élevé de clients, le contrôle s'avérait souvent inapplicable pour un agent seul.
- En ce qui concerne la dispense pour recherche et développement, les dossiers examinés témoignaient de certains problèmes liés à l'interprétation de la notion même de recherche et développement, aux conditions de diplôme, aux avis émis par Belspo et aux conditions liées au temps de travail.

Les recommandations de la Cour des comptes étaient les suivantes :

- charger dans Stirco des modèles de demandes de renseignement afin de faciliter et d'accélérer les démarches des agents ainsi que d'assurer un meilleur suivi des approches de contrôle ;
- informer les agents du type de dispense pour laquelle le dossier à contrôler avait été sélectionné ;
- évaluer et réformer le système d'avis émis par Belspo en matière de dispense pour la recherche et le développement ;
- prévoir que seuls les services opérationnels du SPF Finances puissent demander un avis à Belspo à partir du moment où le redevable fait l'objet d'un contrôle du SPF Finances ou a introduit une réclamation ;
- évaluer les risques relatifs au recours à certaines dispenses de versement du précompte professionnel par les sociétés d'intérim.

46 L'application interne Stirco gère l'ensemble des contrôles fiscaux relatifs à l'impôt des personnes physiques, de leur sélection à leur clôture.

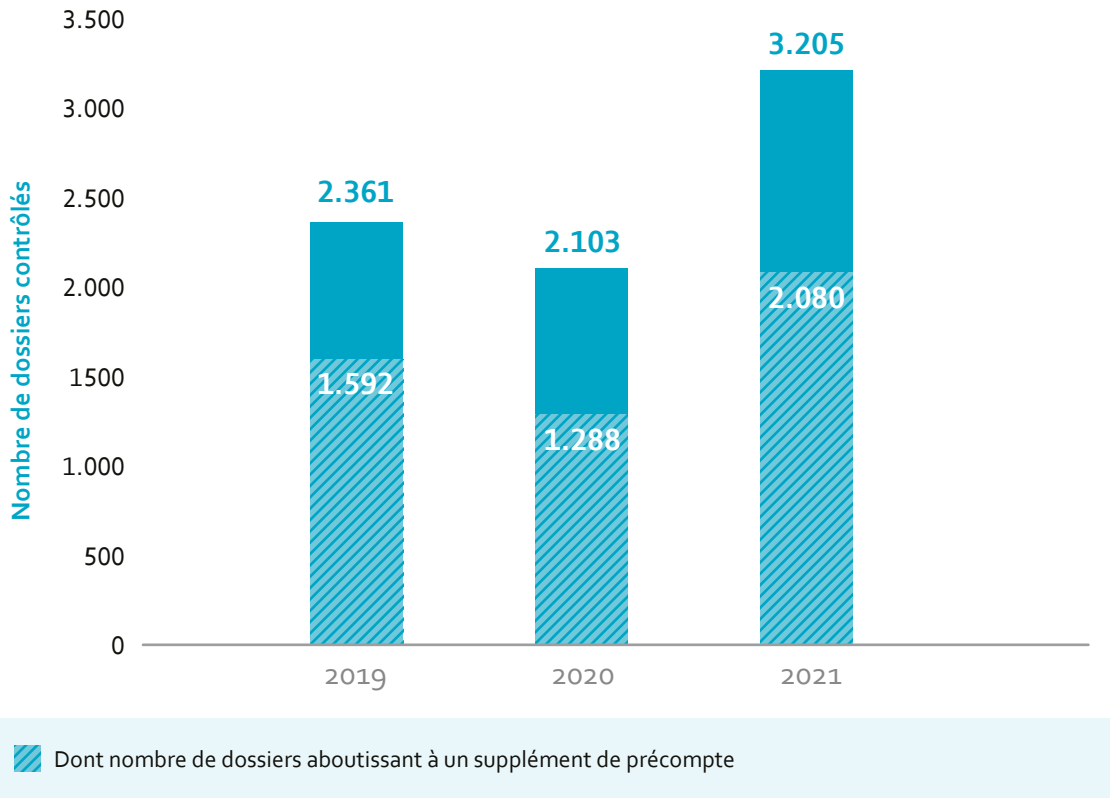
4.2 Audit de suivi

4.2.1 Actions de contrôles réalisées entre 2019 et 2022

Depuis l'audit initial, quatre actions de contrôle ont ciblé les dispenses de versement du précompte professionnel (2019, 2020, 2021 et 2022). Au 30 juin 2023, l'action de contrôle 2022 n'était pas clôturée.

Le graphique suivant en détaille la productivité, à savoir le nombre de dossiers où le contrôle du SPF Finances a abouti à un supplément de précompte enrôlé à charge du contribuable.

Graphique 1 – *Productivité des actions de contrôle 2019, 2020 et 2021 portant sur des dispenses de versement du précompte professionnel*



Source : Cour des comptes sur la base des données du SPF Finances

Le SPF Finances a fourni à la Cour des comptes une répartition des résultats par catégorie de dispense de précompte professionnel pour 2018 à 2021. Elle reprenait le montant annuel des dépenses fiscales consacrées aux dispenses, par code de dispense, ainsi que pour chaque code, le nombre d'entreprises bénéficiaires et le type d'entreprise (soumise à l'Isoc ou à l'IPM, grande entreprise ou PME).

La Cour des comptes constate que la dispense pour travail en équipe et de nuit ainsi que celle pour les zones d'aide n'ont pas été contrôlées durant l'action 2019. Pour les actions de contrôle de 2021 et de 2022, toutes les dispenses ont été contrôlées, excepté celle pour la formation qui n'était applicable qu'à partir de l'année de revenus 2021. Pour cette dispense, aucune action de contrôle spécifique n'a encore été prévue.

Dans sa réponse, le SPF Finances a précisé qu'une analyse de la dispense pour la formation avait démontré qu'au vu du coût total de la dispense et du faible nombre d'entreprises bénéficiaires, le coût de l'élaboration d'une action de contrôle serait trop élevé par rapport au risque et que si cette tendance devait changer, l'administration réévaluerait sa position.

Il a également indiqué que la dispense pour les zones d'aide était soumise à une condition de maintien de l'emploi pendant 3 à 5 ans assortie d'une attestation établie a posteriori et que les premières attestations n'avaient été introduites qu'en 2018, voire 2019, de sorte que ces contrôles n'avaient pas pu avoir lieu en 2019.

Enfin, le SPF Finances souligne que les délais d'imposition prévus aux articles 353 et suivants du CIR 92, dont l'article 358, lui permettent d'établir l'impôt ou le supplément d'impôt dans les 5 années suivant une déclaration incomplète ou incorrecte en la matière.

4.2.2 Examen d'un échantillon de dossier

La Cour des comptes a sélectionné 60 dossiers relatifs à un contrôle effectué en 2021 (sur 2.515 dossiers) et les a analysés dans Stirco. Le contrôle du SPF Finances se fait par redevable, non par type de dispense.

4.2.2.1 Productivité des dossiers de l'échantillon

Sur les 60 dossiers examinés (50 impératifs et 10 indicatifs[47]), 59 ont effectivement été contrôlés et 1 dossier « sans objet » a été clôturé . Trente-trois dossiers se sont avérés productifs (27 pour une dispense et 6 pour plusieurs dispenses).

Tableau 7 – *Productivité de 60 dossiers contrôlés en 2021 par type de dispense*

	Nombre		Montant
Dispense	Nombre de dispenses contrôlées dans les 60 dossiers sélectionnés[48]	Nombre de dossiers productifs	Montant des rectifications (euros)
Travail en équipe et de nuit	20	13	1.809.744
Recherche et développement	33	10	449.114
Entreprises débutantes	12	7	50.754
Correction salariale	10	4	48.018
Heures supplémentaires	11	2	985
Total	**86**	**36**	**2.358.615**

Source : Cour des comptes sur la base des données extraites de Stirco

Pour les demandes de renseignements, les agents ont dorénavant à leur disposition des questions types par dispense.

47 Les dossiers dont le contrôle est obligatoire pour les agents du SPF Finances sont impératifs, tandis que les autres sont indicatifs.

48 Un dossier se rapportant parfois à plusieurs dispenses, il est normal que le total de cette colonne soit supérieur à 60.

Enfin, le temps théorique imparti par le service TACM pour traiter les dossiers correspond ou s'approche du temps réellement consacré par les agents, tel que rapporté dans Stirco.

4.2.2.2 Qualité des rapports

Tous les agents de contrôle remplissent leur dossier de contrôle dans Stirco. À l'exclusion de deux des dossiers examinés, les agents suivent les approches de contrôle établies par le service TACM.

Un modèle de rapport de contrôle a été établi. Celui-ci est complété et chargé dans Stirco par l'agent (seul 1 des 60 analysés ne comportait pas de rapport de contrôle). Excepté pour trois dossiers, le rapport contient des informations sur le déroulement du contrôle et les éléments précis contrôlés (type de dispense, conditions d'octroi, etc.).

La fiche de résultats a été adaptée pour les contrôles des dispenses de versement de précompte. Il s'agit d'un formulaire électronique standardisé qui permet de résumer le résultat chiffré des contrôles. Cette fiche est toujours remplie et reprend dorénavant le montant à enrôler par type de dispense. Cette pratique permet d'améliorer l'analyse de risque pour les sélections des prochains contrôles et détaille la productivité par dispense lorsque plusieurs dispenses sont concernées.

4.2.2.3 Amélioration de l'application Stirco

Depuis l'audit initial, de nombreuses améliorations ont été apportées à l'application Stirco :
- L'interface s'adapte à l'utilisateur afin d'améliorer la convivialité.
- La fiche de résultats est détaillée par type de dispense.
- Le chargement des éléments du dossier est facilité.
- L'établissement des courriers et leur envoi[49] s'effectuent par l'application (demande de renseignements, avis de rectification, notification d'imposition d'office, notification de décision de taxation).
- Le rapport de contrôle est basé sur un modèle généré dans l'application et est accessible au contribuable en ligne sur le site Myminfin.
- Les agents sont informés des raisons de la sélection d'une mission.

4.2.2.4 Risques relatifs à l'octroi de dispenses aux sociétés d'intérim

Les sociétés d'intérim font régulièrement appel aux dispenses pour leurs effectifs. En cas de contrôle, les conditions d'octroi de la dispense doivent être vérifiées a posteriori par le SPF Finances dans les sociétés clientes où s'effectue le travail. Ces contrôles sont particulièrement complexes puisqu'ils portent sur de multiples travailleurs, lieux et périodes d'emploi. Le SPF Finances a développé depuis 2021 une approche spécifique afin de mieux appréhender ces contrôles, s'appuyant sur un réseau d'experts et recourant à une approche par processus combinée à des échantillons représentatifs. Le secteur de l'intérim a également été associé à la démarche en vue d'élaborer un protocole de collaboration avec le SPF Finances. Ce protocole n'a pas encore abouti. Ces contrôles se poursuivent depuis leur lancement en 2021.

49 Les agents ne doivent plus individuellement imprimer, signer, scanner et charger les courriers. Ceux-ci sont générés dans l'application, transmis électroniquement au contribuable ainsi que sous format papier de manière automatisée. En 2025, seule la voie électronique devrait subsister après entrée en vigueur de la loi du 26 janvier 2021 sur la dématérialisation des relations entre le service public fédéral Finances, les citoyens, personnes morales et certains tiers, et modifiant différents codes fiscaux et lois fiscales (loi « Digilex »).

4.3 Conclusions

La Cour des comptes constate que le SPF Finances n'a pas contrôlé toutes les dispenses de versement du précompte professionnel lors des contrôles réalisés depuis l'audit initial. Ainsi, la dispense pour travail en équipe et de nuit n'a pas été contrôlée durant l'action 2019 malgré le coût important qu'elle représente. La dispense pour les zones d'aide n'a pas pu être contrôlée durant l'action de 2019, étant donné que les attestations de maintien de l'emploi ne sont parvenues au SPF Finances qu'en 2018, voire 2019. Pour les actions de contrôle de 2021 et de 2022, toutes les dispenses ont été contrôlées, excepté celle en faveur de la formation, applicable depuis l'année de revenus 2021.

Dans sa réponse, le SPF Finances a indiqué que les délais d'imposition du CIR 92 lui octroient un délai de 5 ans pour effectuer ces contrôles. Il explique également que son analyse de risque pour la dispense relative à la formation avait abouti à un risque trop faible pour prévoir des contrôles.

La Cour constate que la qualité des rapports s'est améliorée. En effet, le rapport de contrôle a été formaté et est utilisé par tous les agents. Le contribuable a également accès à celui-ci en ligne. Le déroulement des contrôles et les éléments de contrôle peuvent y être consultés. La fiche de résultats reprend les résultats chiffrés détaillés.

Plus généralement, l'ergonomie et la convivialité de l'application Stirco ont été améliorées. Elle propose des modèles pour les principaux documents et peut gérer l'envoi centralisé de courriers préremplis.

Une approche spécifique a été adoptée pour les contrôles des sociétés d'intérim. Elle est basée sur une approche par processus combinée à des échantillons représentatifs et facilite le contrôle.

Chapitre 5

Dispense pour la recherche et le développement

Dans ce chapitre, la Cour des comptes examine le contrôle exercé par le SPF Finances et par Belspo sur la dispense de versement du précompte professionnel pour la recherche et le développement.

La Cour a analysé un échantillon de dossiers contrôlés par le SPF Finances lors de l'action 2021 ainsi qu'un échantillon de dossiers de Belspo.

5.1 Rôle de Belspo

Depuis 2014[50], les sociétés qui souhaitent recourir à la dispense en faveur de la recherche et du développement doivent inscrire leur projet auprès de Belspo au préalable. La forme de cette inscription, appelée « notification » dans la pratique, n'est pas prescrite légalement. Elle s'effectue soit oralement par une présentation à Belspo, soit en lui adressant un courrier postal ou un courriel ou encore au moyen d'un formulaire électronique. Il appartient au contribuable de prouver son inscription. À cet effet, il dispose de tous les moyens de preuve admis par le droit commun, à l'exception du serment.

La notification doit contenir les informations suivantes :
- l'identification de l'employeur redevable du précompte professionnel ;
- une description du projet ou du programme qui démontre qu'il vise la recherche fondamentale, la recherche industrielle ou le développement expérimental ;
- les dates de début et de fin présumés du projet ou du programme.

Cette procédure de notification vise à « *instaurer un meilleur contrôle pour exclure des abus possibles* ». De plus, Belspo a prévu que l'entreprise qui fait la demande de dispense puisse demander un moment de concertation.

Deux litiges ont amené la Cour de cassation à se prononcer sur la notion de préalable. Dans son arrêt de janvier 2023, elle confirme la position de la cour d'appel de Gand[51] selon laquelle la notification doit avoir lieu préalablement à la date de début du projet ou de programme[52].

En pratique, Belspo ne contrôle pas systématiquement les notifications et ne remet pas de décision formelle. Si les entreprises le souhaitent, elles peuvent cependant demander à Belspo un avis confirmant que le projet ou le programme relève bien de la recherche et développement. Belspo dispose alors de 1 mois pour vérifier si la demande est complète et, ensuite, d'un délai de 3 mois

50 Article 3, 5° et article 7, alinéa 3, de la loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable.

51 Cour d'appel de Gand, 5e chambre civile, arrêt du 5 mai 2020, rôle n°2019/AR/400.

52 Cour de cassation de Belgique, 1re chambre, arrêt du 6 janvier 2023, rôle n° F.21.0184.N, wwww.juportal.be.

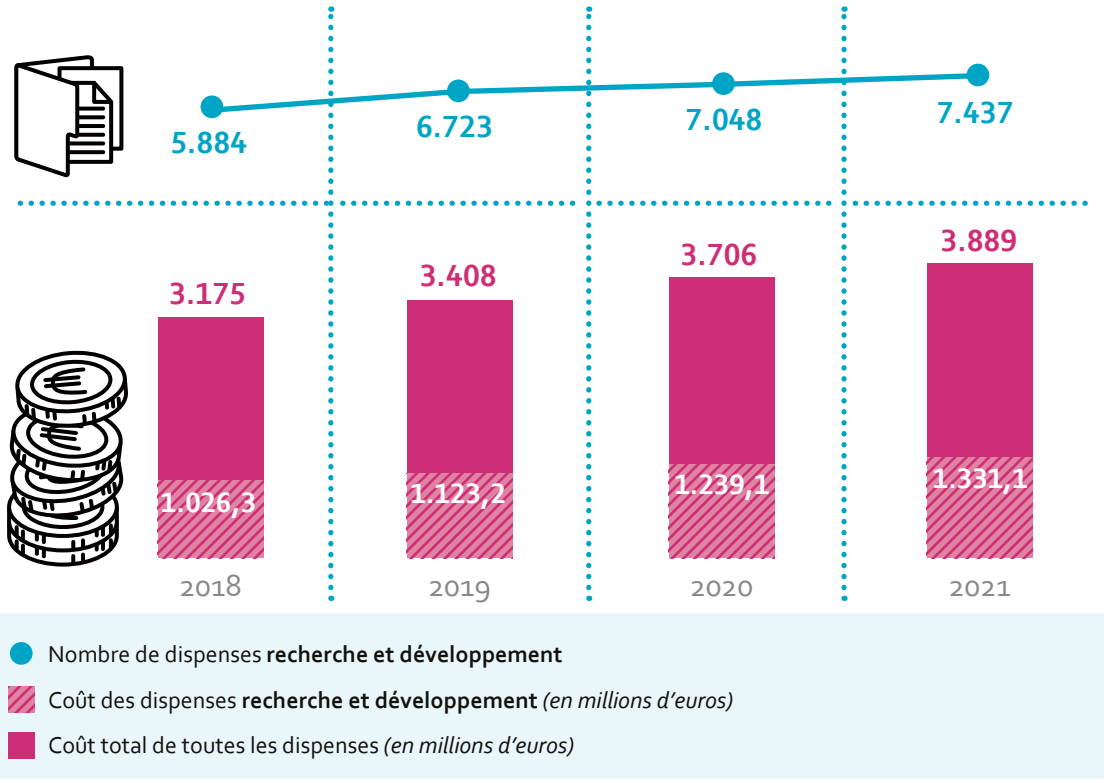
pour remettre son avis à l'entreprise[53]. À l'issue de la procédure d'avis, Belspo décide « *dans un délai le plus court possible, si les projets ou programmes de recherche ou de développement notifiés répondent aux objectifs fixés. Si ce n'est pas le cas, la dispense de versement qui est déjà appliquée sera retirée* »[54]. Cet avis doit également être envoyé au SPF Finances. De plus, ce dernier peut aussi demander un avis auprès de Belspo si, à l'occasion d'un contrôle, il souhaite savoir si le projet ou le programme relève bien de la recherche et développement et qu'un avis n'a pas encore été demandé et remis. Dans les deux cas, l'avis de Belspo est contraignant et définitif.

5.2 Dossiers examinés au SPF Finances

Pour l'année de revenus 2021, 7.437 dispenses en faveur de la recherche et du développement ont été accordées, pour un total de 1,33 milliard d'euros, soit environ 34% du coût total des dispenses de versement du précompte professionnel.

Le graphique suivant détaille l'évolution de la dispense (nombre de dispenses accordées et coût) depuis 2018 par rapport à l'ensemble des dispenses.

Graphique 2 – *Évolution du nombre et du coût des dispenses pour la recherche et le développement (en nombre et en millions d'euros) par rapport à l'ensemble des dispenses (en millions d'euros)*



Source : Cour des comptes sur la base des données du SPF Finances communiquées en mai 2023

Sur les 60 dossiers de contrôle du SPF Finances examinés par la Cour (voir chapitre 4), 33 concernaient la recherche et le développement.

53 Article 95[3] AR/CIR 92.

54 Chambre, 17 avril 2013, DOC 53 2756/001-2757/001, *Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable. Exposé des motifs*, p. 4 et 7, www.lachambre.be.

Lors de son examen, la Cour a constaté les difficultés opérationnelles suivantes pour le SPF Finances :

- Les avis de Belspo sont rendus pour la durée annoncée du projet et ne sont pas réexaminés avant la fin de celui-ci. Parmi les dossiers consultés, la Cour a examiné cinq avis. Leur délivrance s'étalait de 2016 à 2023. La forme des avis manquait d'uniformité et ils étaient insuffisamment motivés.
- Les informations quant à la nature des activités scientifiques à la base de l'avis ne sont pas toujours disponibles de sorte que le SPF Finances ne peut pas vérifier si les conditions d'octroi de la dispense ont été respectées par le contribuable.
- En ce qui concerne les chercheurs travaillant également sur d'autres projets, les sociétés ne peuvent bénéficier de la dispense qu'en proportion de l'activité de recherche, mais elles ne disposent pas toujours d'une comptabilisation du temps de travail.
- Dans les cas où aucun avis n'a été demandé à Belspo, la seule notification du projet ou programme du contribuable à Belspo est parfois trop générale pour permettre au SPF Finances de juger du bien-fondé de la dispense. Par ailleurs, les contrôleurs fiscaux ne disposent pas toujours des qualifications pour se prononcer. Par exemple, un rapport de vérification indiquait que le contrôleur ne s'estimait pas qualifié pour juger de la nature des activités et que cet aspect ne pouvait être contrôlé. Cette mention figurait également sur l'accord conclu en fin de contrôle avec le contribuable.
- Certains services de contrôle du SPF Finances se procurent les documents auprès de Belspo alors que d'autres sollicitent le contribuable.
- Lors d'un contrôle réalisé en 2021, il est apparu qu'une demande d'avis introduite auprès de Belspo en 2019 par la société contrôlée n'avait pas encore été traitée. Le contrôleur devait donc vérifier le respect des conditions de la dispense alors qu'un avis contraignant était en cours de traitement. L'avis en question a été rendu en mars 2023.

5.3 Dossiers examinés auprès de Belspo

Parmi les 33 dossiers relatifs à la recherche et le développement, la Cour des comptes a examiné les neuf dossiers pour lesquels Belspo avait délivré un avis ou une attestation dans le cadre de la procédure de notification (voir le point 5.3.2).

Par ailleurs, la Cour a analysé globalement les données relatives aux 119 avis rendus par Belspo en 2022. Un examen approfondi de six avis a mis en lumière différents problèmes concernant les délais de traitement, la sécurité juridique et le contrôle des conditions de la dispense.

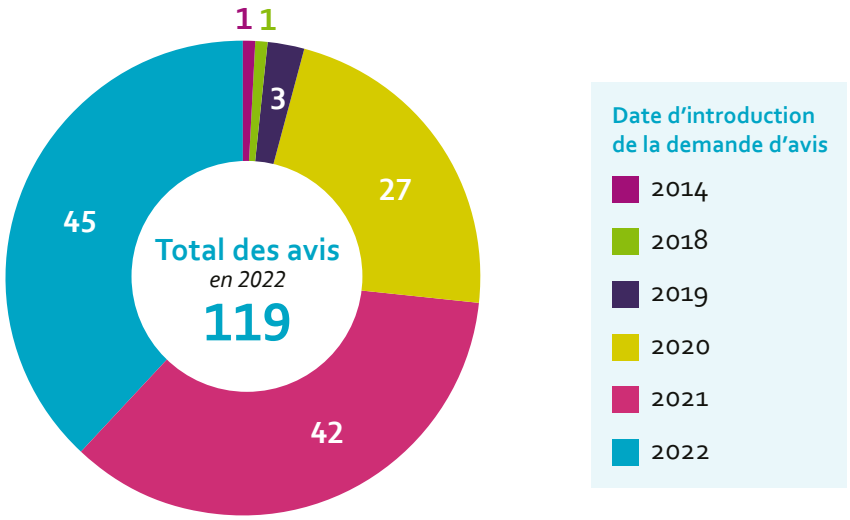
5.3.1 Délais de traitement

Alors que Belspo doit examiner dans le mois suivant la demande d'avis si celle-ci est complète et la traiter ensuite dans les 3 mois, les dossiers examinés ne comprenaient aucune trace de ce premier examen formel.

Par ailleurs, Belspo n'a pas établi de procédure formalisée de traitement des demandes d'avis et ne respecte pas l'ordre chronologique dans lequel elles devraient être traitées, ce qui peut nuire à l'égalité de traitement entre les demandeurs. Par exemple, deux avis ont été rendus avant la date de la demande formelle. Un autre avis a été rendu le jour même de la demande d'avis. Pour d'autres avis, la demande est traitée après plusieurs années.

Le graphique suivant reprend le nombre d'avis rendus en 2022 en fonction de l'année de la demande.

Graphique 3 – *Avis rendus par Belspo en 2022*



Source : Cour des comptes sur la base des données de Belspo

Les avis rendus en 2022 concernaient des demandes introduites entre 2014 et 2022. Belspo ne se base donc pas sur la date d'introduction de la demande comme le prévoit la législation. Pour traiter les demandes d'avis, Belspo accorde la priorité aux demandes urgentes liées à des litiges fiscaux et aux projets se déroulant durant la période contrôlée par le SPF Finances au moment de l'examen.

Par ailleurs, bien que la législation ne prévoie pas que la demande d'avis soit introduite avant le début d'un projet, la Cour des comptes constate que 71 des 119 avis remis en 2022 concernaient des projets déjà terminés, dont le plus ancien avait pris fin en 2017. Ceci peut porter atteinte à l'utilité du processus.

5.3.2 Sécurité juridique

À la demande des contribuables, Belspo délivre une « attestation dans le cadre de la procédure de notification et d'une concertation ». Cette procédure d'attestation ne repose sur aucune base légale et s'ajoute à la procédure légale de notification des projets décrite ci-avant. Elle est également étrangère à la procédure d'avis contraignant. La Cour des comptes estime que ce document peut induire en erreur les contribuables et les contrôleurs fiscaux, notamment parce qu'il est établi à la suite d'une concertation et souvent dans des termes qui lui donnent l'apparence d'un avis.

Dans ses avis, Belspo doit établir une motivation en fait et en droit, conformément à la loi relative à la motivation formelle des actes administratifs du 29 juillet 1991. En principe, il devrait y exposer pourquoi il estime que la nature du projet envisagé constitue de la recherche et développement. La plupart des avis examinés ne sont pas suffisamment motivés. Par exemple, certains avis mentionnent uniquement l'intitulé des projets sans expliquer pourquoi le projet relève de la recherche et développement et ne mentionnent pas la référence ou la date de la demande formelle d'avis. Leur forme est très variable.

L'arrêt du 16 mars 2021 de la cour d'appel d'Anvers montre l'importance de motiver ces avis. Il est exemplatif des tensions qui règnent entre le SPF Finances et Belspo. Dans ce dossier, le SPF Finances contestait la validité d'un avis qu'il juge insuffisamment motivé ainsi que l'application de la dispense aux activités réalisées et il allègue une partialité de Belspo en faveur de l'employeur redevable. La cour d'appel reconnaît toutefois la validité de l'avis peu détaillé rendu par Belspo, notamment car il a été complété d'un deuxième avis contraignant pendant la procédure en justice.

Certaines mentions de Belspo dans les avis, que la loi rend contraignants, mettent en doute la légitimité d'éventuels contrôles du SPF Finances et la sécurité juridique qui doit y être attachée.

Par exemple, dans un avis rendu par Belspo en 2022, la Cour des comptes a relevé la mention suivante : « *L'art. 275³ CIR ne prévoit pas non plus de méthode de notification pour ces projets et programmes, et dans cette logique, aucun organisme n'est désigné pour vérifier ces notifications* ». Cette assertion, figurant dans un avis, semble remettre en cause la légitimité du SPF Finances à effectuer des contrôles de la réalité des éléments du projet tels qu'ils ont été notifiés.

Dans un autre avis de 2022, Belspo déclare également à propos d'une demande : « *Belspo a ainsi pu prendre connaissance des conventions et de leurs compléments et modifications entre* [...] *et* [...]. *Ces documents sont confidentiels et, étant donné que Belspo est autorisé, sur la base de l'art. 275³ WIB et de l'art. 95³ KB/WIB, à émettre des avis contraignants sur la question de savoir si les activités répondent aux objectifs réglementaires, la diffusion ultérieure de ces documents à un autre département gouvernemental n'est pas pertinente* ».

Dans un troisième avis de 2022, Belspo met en doute l'égalité de traitement des employeurs redevables lors des contrôles fiscaux : « *Sur la base des informations dont dispose Belspo, un contrôle fiscal aurait eu lieu en 2019 sur l'année 2017 ; la société n'était pas confrontée à des recouvrements à cette époque. Belspo a déjà pu observer ce phénomène, à savoir que des contrôles fiscaux successifs aboutissent à des résultats opposés, dans d'autres entreprises également* ».

De manière générale, Belspo soutient que la loi s'oppose aux contrôles formels des notifications par le SPF Finances et aux éventuels redressements[55].

5.3.3 Contrôle des conditions de la dispense

Comme mentionné au point 5.1, l'exposé des motifs du projet de loi du 17 avril 2013 prévoit qu'*« il est instauré un meilleur contrôle pour exclure des abus possibles »*[56]. Lors de l'examen des dossiers de dispense, la Cour des comptes a constaté que l'éventail d'activités soumises à Belspo correspondant à la définition de recherche et développement était très large (par exemple : biotechnologies, mode, informatique, secteur bancaire, ingénierie en bâtiments, alimentation...).

La Cour des comptes constate qu'aucune demande d'avis introduite auprès de Belspo n'a fait l'objet d'une décision défavorable en 2022.

55 Voir Ayming, *Baromètre belge de l'innovation 2021*, p. 50-53 où Belspo indique notamment dans sa tribune : *«Ces contrôles formalistes par les autorités fiscales et les redressements y afférents ne peuvent donc pas être justifiés sur la base de la réglementation ; la réglementation en va même à l'encontre».*

56 Chambre, 17 avril 2013, ibid, p. 4.

Malgré le succès croissant de cette dispense (1,33 milliard d'euros en 2021), aucune transparence générale sur le type de projet susceptible d'être approuvé n'est assurée, si ce n'est au travers du cadre légal[57] ou des jugements rendus à la suite d'un contentieux fiscal.

La cellule fiscale de Belspo compte quatre agents (3,8 équivalents temps plein) dont un seul examine les demandes d'avis sur le fond en ce qui concerne l'applicabilité de la dispense à l'activité de recherche envisagée (en moyenne 330 par an de 2017 à 2022). Cette personne représente également Belspo auprès des institutions internationales (Union européenne et OCDE) et traite les demandes relatives à la déduction pour revenus d'innovation en matière de programmes informatiques et celles relatives au tax shelter - arts de la scène.

Malgré l'importance des montants en jeu et le caractère définitif de l'avis contraignant, cet examen des demandes d'avis ne fait pas l'objet d'un contrôle interne au sein de Belspo. Il n'y a pas non plus de révision par des pairs ou par la hiérarchie. En plus d'autres tâches[58], le fonctionnaire qui se charge de l'examen des demandes d'avis consacre une partie de son temps de travail à intervenir dans les litiges avec le SPF Finances concernant les dispenses pour recherche et développement.

Par ailleurs, la cellule fiscale de Belspo ne peut garantir que ses archives sont complètes. Notamment, pour 3 des 9 dossiers fiscaux examinés, aucune copie de l'attestation délivrée n'avait été conservée.

En ce qui concerne les contrôles, le processus est peu défini. Les avis sont demandés avant le début, pendant ou après la fin du projet. L'avis de Belspo repose sur une base déclarative puisque la réalité du projet n'est pas contrôlée (matérialité physique, comptabilité…). Néanmoins, Belspo conteste la légitimité du SPF Finances à effectuer de tels contrôles.

Par ailleurs, il n'est pas possible, pour le SPF Finances, de contrôler efficacement ces dispenses pour plusieurs raisons :

- Les demandes d'avis ne sont pas traitées chronologiquement en fonction de la date d'introduction de la demande.
- La durée des projets peut varier de 1 à 10 ans pour les dossiers examinés.
- Sa compétence est contestée (voir ci-avant).
- Le SPF Finances n'a pas accès à la banque de données des notifications et des demandes d'avis de Belspo pour alimenter son analyse de risque. Il reçoit toutefois une copie des avis qu'il sauvegarde électroniquement.
- Les notifications peuvent être modifiées en temps réel par l'entreprise à tout moment, notamment en cours de contrôle fiscal du SPF Finances et une demande d'avis peut également intervenir à tout moment, y compris après la fin du projet ou à l'occasion d'un contrôle fiscal[59]. L'outil de notification de Belspo enregistre uniquement le moment où quelque chose est modifié, pas

57 Article 275³, § 3, CIR 92. Les projets ou programmes de recherche ou de développement doivent poursuivre comme but la recherche fondamentale, la recherche industrielle ou le développement expérimental. En ce qui concerne la création de prototypes et de projets pilotes commercialement exploitables, la recherche relève du développement expérimental lorsque le prototype est nécessairement le produit fini commercial et lorsqu'il est trop onéreux à produire pour être utilisé uniquement à des fins de démonstration et de validation. Le développement expérimental ne comprend pas les modifications de routine ou périodiques apportées à des produits, lignes de production, procédés de fabrication, services existants et autres opérations en cours.

58 Avis concernant les déductions pour innovation.

59 Contrairement, par exemple, au dispositif des décisions anticipées en matière fiscale qui sont réservées à une situation ou à une opération bien précise qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

ce qui est modifié. Belspo ne peut pas fournir de copie des versions précédentes des notifications ou des demandes d'avis, ni déterminer ce qui a été modifié à une certaine date.
- Belspo ne communique pas les éléments annexes de la demande ou de la notification au SPF Finances sans l'accord du contribuable. Certaines informations complémentaires sont fournies de manière orale à Belspo.

À l'avenir, les contrôles pourraient s'avérer encore plus compliqués puisque sur son site web, en date du 5 juillet 2023, Belspo recommande de ne plus actualiser annuellement les notifications : « *Notre conseil d'actualiser annuellement ou périodiquement l'enregistrement des projets et programmes n'est temporairement plus valable. Nous conseillons de transposer les programmes déjà inscrits pour 2023 en programmes pluriannuels dans lesquels aucune année n'est mentionnée dans le titre du programme et de mentionner un délai suffisamment long, tout en restant réaliste* [...] *Comme déjà établi ci-avant, nous demandons, pour ce qui est de l'actualisation annuelle ou périodique des programmes/projets, d'attendre qu'il y ait des instructions claires qui résultent des réponses aux questions parlementaires* [...] ».

La Cour des comptes constate dès lors que les difficultés de collaboration entre Belspo et le SPF Finances, soulevées lors de l'audit initial, se sont aggravées.

5.4 Conclusions

Pour la dispense pour recherche et développement qui représente une dépense fiscale de plus de 1 milliard d'euros par an, les problèmes détectés lors de l'audit initial ont empiré et sont de nature à nuire à la sécurité juridique :
- Les délais légaux de traitement et l'ordre d'introduction des demandes ne sont pas respectés.
- Belspo délivre des attestations, documents non prévus par la loi, qui ressemblent à des avis et entretiennent une ambiguïté auprès des contribuables et des services du SPF Finances.
- Les conditions de forme et de fond des avis émis par Belspo et des documents relatifs à la procédure de notification n'ont toujours pas été fixées légalement.
- Les avis sont insuffisamment motivés et ne sont pas systématiquement renouvelés périodiquement.
- Certains avis de Belspo destinés aux contribuables mettent en doute les prérogatives de contrôle du SPF Finances.
- Aucune demande d'avis n'a fait l'objet d'une décision défavorable en 2022.
- La procédure de délivrance des avis n'est pas encadrée. Ainsi, il n'y a pas de révision hiérarchique du traitement des demandes d'avis. Un fonctionnaire décide si les projets sont reconnus comme recherche et développement et donc de l'octroi ou non de dispenses pour des montants significatifs.
- Belspo délivre ses avis sur la base des déclarations des contribuables. En pratique, il ne contrôle pas matériellement les éléments déclarés par ceux-ci en cours de projet et remet en cause la légitimité des contrôles réalisés par le SPF Finances.
- Une demande d'avis peut être pendante ou introduite en cours de contrôle par l'entreprise contrôlée, ce qui perturbe le bon déroulement des contrôles fiscaux.

Dans sa réponse, le secrétaire d'État chargé de la Politique scientifique a souligné que sa cellule stratégique travaillait actuellement en collaboration avec Belspo afin de proposer des modifications de la réglementation. Ces modifications devraient améliorer la sécurité juridique du processus et faciliter le traitement des dossiers de dispenses en faveur de la recherche et du développement.

En outre, la pratique de la délivrance par Belspo des attestations dans le cadre de la procédure de notification fait aussi partie des points d'attention.

La Cour des comptes recommande de clarifier rapidement les compétences du SPF Finances et de Belspo en matière de demandes d'avis et de contrôles, de préciser dans la loi les conditions de forme et de fond des avis rendus par Belspo ainsi que l'obligation de motivation de ces avis. Elle recommande encore d'assurer un encadrement de la procédure de délivrance des avis à la mesure de l'importance financière de la dispense. Cette clarification évitera que les divergences de vues entre ces administrations ne se règlent devant les tribunaux au détriment des bénéficiaires et de l'appareil judiciaire.

Chapitre 6

Conclusions générales et recommandations

La Cour des comptes constate que le SPF Finances a partiellement mis en œuvre les recommandations de l'audit initial, notamment dans le cadre de l'examen des dépenses liées aux dispenses de précompte professionnel de 2021, du groupe de travail relatif au volet législatif constitué entre différents services du SPF Finances ainsi que dans le cadre des différentes modifications législatives entrées en vigueur depuis 2019.

De manière générale, la Cour constate que la qualité du contrôle des dispenses et des rapports dressés à cette occasion par le SPF Finances s'est améliorée.

Cependant, concernant la dispense pour la recherche et le développement, les problèmes constatés lors de l'audit initial n'ont pas été résolus et les rapports entre Belspo et le SPF Finances se sont encore détériorés, alors que l'impact budgétaire de cette dépense fiscale s'accroît (1,33 milliard en 2021). Cette mésentente entre deux administrations fédérales, qui repose en partie sur le manque de clarté du dispositif législatif, entraîne des litiges judiciaires. Elle nuit à la sécurité juridique à laquelle tout contribuable peut prétendre et aux intérêts financiers de l'État.

La Cour des comptes recommande de clarifier rapidement les compétences du SPF Finances et de Belspo en matière de demandes d'avis et de contrôles, de préciser dans la loi la forme et le fond des avis rendus par Belspo ainsi que l'obligation de motivation de ces avis, et d'assurer un encadrement de la procédure de délivrance des avis à la mesure de l'importance financière de la dispense.

Dans sa réponse, le SPF Finances a indiqué souscrire aux recommandations concernant la répartition des compétences entre Belspo et le SPF. Il souhaite que le futur cadre réglementaire en tienne compte.

6.1 Synthèse du suivi des recommandations initiales

La Cour des comptes évalue la mise en œuvre de chaque recommandation. Elle leur attribue un code en fonction de leur avancement :

✓	Mise en œuvre complète
~	Mise en œuvre en cours
✗	Absence de mise en œuvre

Thématique	Recommandation de l'audit initial (2019)	Destinataires	Mise en œuvre
Évolution des dispenses	1 Offrir aux employeurs redevables du précompte professionnel et aux contrôleurs un cadre législatif stable et compréhensible et garantir la conformité des mesures aux traités de l'Union européenne	Législateur Ministre	≈
Objectifs, suivi et évaluation	2 Assigner aux dispenses de versement du précompte professionnel des objectifs précis, concrets et mesurables	Législateur	≈
Élaboration de la politique de contrôle – indicateurs de risques et approches de contrôle	3 Affiner les indicateurs de risque en recourant à des informations internes et externes existantes (réclamations, bases de données Belspo et sécurité sociale, enquêtes de l'inspection sociale…)	SPF Finances Belspo	≈
	4 Formaliser une collaboration avec l'inspection sociale pour les dispenses qui reposent sur des conditions d'application ayant trait à des dispositions sociales	SPF Finances	≈
	5 Réaliser, lors de chaque action de contrôle, une évaluation structurée, notamment en analysant une série de dossiers contrôlés	SPF Finances	✓
	6 Ventiler les résultats des contrôles par code de dispense dans la fiche de résultats	SPF Finances	✓

Thématique	Recommandation de l'audit initial (2019)	Destinataires	Mise en œuvre
Élaboration de la politique de contrôle – indicateurs de risques et approches de contrôle	7 Adopter une approche de contrôle pour les dispenses pour zones d'aide	SPF Finances	
	8 Se conformer à l'article 9 du règlement UE 651/2014 en matière de publication et d'information	SPF Finances	
	9 Clarifier la notion de travail en équipe dans le cadre de la dispense de versement du précompte pour le travail de nuit et en équipe	Législateur Ministre	
	10 Clarifier et harmoniser les définitions de recherche et développement, de « programmes et projets », les notions liées aux diplômes et fonctions de recherche éligibles, la notion d'employeur et la notion de « temps consacré à des activités de recherche » dans le cas de la dispense pour recherche et développement	Législateur Ministre	
	11 Clarifier les critères permettant d'établir la (dis) continuité d'une activité pour les entreprises débutantes et les *young innovative companies* (YIC)	Législateur Ministre	
	12 Clarifier le type d'embarcations qui peuvent entrer en considération dans le cadre de la dispense pour le dragage et clarifier la manière de mesurer le temps consacré au dragage	Législateur Ministre	

Thématique	Recommandation de l'audit initial (2019)	Destinataires	Mise en œuvre
Mise en œuvre des contrôles	13 Contrôler toutes les dispenses de versement du précompte professionnel dans le cadre des actions de contrôle « dispenses de versement du précompte professionnel » et, en particulier, les dispenses pour le travail de nuit et en équipe et pour la recherche et le développement, dont le coût est le plus important	SPF Finances	
	14 Améliorer le rapportage dans l'application Stirco en revoyant le format de la fiche de résultats des dossiers dans Stirco et/ou en structurant le rapport de contrôle	SPF Finances	
	15 Améliorer la convivialité et la vitesse de l'application Stirco afin de faciliter le chargement de tous les éléments de preuve importants dans le dossier de contrôle électronique	SPF Finances	
	16 Charger dans Stirco des modèles de demandes de renseignement afin de faciliter et d'accélérer les démarches des agents, mais aussi d'assurer un meilleur suivi des approches de contrôle	SPF Finances	
	17 Informer les agents de la dispense pour laquelle le dossier a été sélectionné par le service Tax Audit & Compliance Management (TACM) afin d'augmenter les chances de productivité des dossiers et de favoriser une véritable évaluation du rendement de la sélection	SPF Finances	
	18 Évaluer les risques relatifs au recours à certaines dispenses de versement du précompte professionnel par les sociétés d'intérim, au vu des difficultés qu'elles soulèvent au niveau du contrôle	Législateur SPF Finances	
	19 Évaluer et réformer le système actuel des avis émis par Belspo ; établir par voie de loi ou d'arrêté royal les conditions de forme et de fond des avis et des documents relatifs à la procédure de notification conformément à l'obligation légale de motivation formelle des actes administratifs ; prévoir des avis et des notifications annuels ; donner à Belspo les moyens nécessaires pour accomplir la mission prévue par l'article 275[3] du CIR 92	Législateur Ministre	
	20 Prévoir que seuls les services opérationnels du SPF Finances peuvent demander un avis à Belspo à partir du moment où un redevable fait l'objet d'un contrôle du SPF Finances ou a introduit une réclamation	Législateur SPF Finances Belspo	

6.2 Nouvelles recommandations

Thématique	Recommandation	Destinataires
Dispense pour la recherche et le développement	21 Clarifier les compétences du SPF Finances et de Belspo en matière de contrôles	Législateur SPF Finances Belspo
	22 Assurer le contrôle interne de la procédure de délivrance des avis à la mesure de l'importance financière de la dispense	Belspo

Annexes

Annexe 1

Évolution des taux et bénéficiaires de dispenses de versement du précompte professionnel

Dispenses modifiées	
Avantages initiaux	**Avantages actuels**
Heures supplémentaires	
Taux de la dispense : 24,75% du montant brut des rémunérations qui ont servi comme base de calcul pour établir le sursalaire, réparti à parts égales entre travailleur et employeur	Taux de la dispense : 24,75% du montant brut des rémunérations qui ont servi comme base de calcul pour établir le sursalaire, réparti à parts égales entre travailleur et employeur Ce taux est porté à maximum 32,19% ou 41,25% dans certains cas[60].
Limite aux 65 premières heures supplémentaires	Limite aux 130 premières heures supplémentaires et dans certains cas à : • 180 heures[61] • 220 heures pour le secteur des travaux immobiliers • 280 heures pour le secteur des travaux routiers ou ferroviaires[62] • 360 heures pour le secteur de l'horeca et le travail intérimaire dans ce secteur.
Bénéficiaires : • Employeurs soumis à la loi du 5 décembre 1968 • Entreprises agréées pour le travail intérimaire	Bénéficiaires supplémentaires : • entreprises publiques[63] • entreprises du secteur des travaux routiers et ferroviaires[64]

60 32,19% pour une heure prestée à laquelle s'applique un sursalaire de 20% et 41,25% pour une heure prestée à laquelle s'applique un sursalaire légal de 50 ou 100%.

61 a) Pour les rémunérations payées ou attribuées entre le 1er janvier 2019 et le 31 décembre 2020 et le 1er janvier 2022 et le 31 décembre 2022, b) pour les rémunérations payées ou attribuées en 2021 pour autant que ces 50 heures de travail supplémentaire additionnelles soient prestées entre le 1er juillet et le 31 décembre 2021 inclus, c) pour les rémunérations payées ou attribuées en 2023 pour autant que le contingent de base de 130 heures ainsi que ces 50 heures de travail supplémentaire additionnelles soient prestées entre le 1er janvier 2023 et le 30 juin 2023 inclus. Pour déterminer s'il s'agit des 180 premières heures de travail supplémentaires prestées en 2021, pour les heures de travail supplémentaire prestées durant la période du 1er janvier 2021 et le 30 juin 2021, un maximum de 130 heures est pris en compte.

62 À l'exclusion des travaux de pose de canalisations souterraines et de câbles, ou des travaux ferroviaires et auxquels les autorités imposent de travailler le week-end, les jours fériés ou la nuit.

63 Depuis le projet de relance économique du 27 mars 2009.

64 À l'exclusion des travaux de pose de canalisations souterraines et de câbles, ou des travaux ferroviaires et auxquels les autorités imposent de travailler le week-end, les jours fériés ou la nuit.

Recherche et développement	
Taux de la dispense : 50% du précompte professionnel retenu	Taux de la dispense : • 80% du précompte professionnel retenu • 25% du montant total de la dispense des salaires pour les titulaires d'un doctorat, d'un diplôme d'ingénieur civil ou d'un master dans une branche scientifique • 50% du montant total de la dispense pour les petites sociétés
Bénéficiaires : secteur académique (universités et hautes écoles) et fonds de recherche	Nouveaux bénéficiaires : institutions scientifiques agréées[65]; entreprises menant des projets de recherche en exécution de conventions de partenariat conclues avec des institutions scientifiques[66], YIC et entreprises privées employant du personnel de recherche[67]
Travail en équipe et de nuit	
Taux de la dispense : 1 % des rémunérations imposables, primes d'équipe et de nuit comprises[68]	Taux de la dispense : 22,8% des rémunérations imposables[69] + 2,2% pour les entreprises dans un système de travail en continu[70] Taux de la dispense pour le secteur immobilier : 18% des rémunérations imposables[71.72]
Bénéficiaires : entreprises où s'effectue un travail en équipe et de nuit et qui paient ou attribuent une prime	Bénéficiaires supplémentaires : • entreprises intérimaires[73] • entreprises qui ressortissent à la commission paritaire de la batellerie sous un régime de navigation en système[74] (pour le travail en équipe)
Sportifs	
Taux de la dispense : 80% du précompte professionnel retenu	Taux de la dispense : 75% du précompte professionnel retenu[75]

65 Depuis le 1er juillet 2004.

66 Depuis le 1er octobre 2005.

67 Depuis le 1er juillet 2006. Chercheurs titulaires d'un doctorat (en sciences appliquées, en sciences exactes, en médecine, en médecine vétérinaire ou en sciences pharmaceutiques), d'un diplôme d'ingénieur civil (et en fonction de l'assimilation, de bio ingénieur), d'un master dans une branche scientifique (la liste limitative dépend de la Communauté où a été obtenu le diplôme) ou, depuis 2018, d'un diplôme de bachelier dans une filière spécifique (bachelier de transition et professionnalisant).

68 Les rémunérations imposables, primes d'équipes comprises, sont les rémunérations imposables des travailleurs, à l'exclusion du pécule de vacances, de la prime de fin d'année et des arriérés de rémunération.

69 Instauration d'une mesure anti-abus : durée minimale de travail en équipe et de nuit pour bénéficier de la dispense. Cette clause a été ajoutée à la demande des partenaires sociaux à la suite de l'accord interprofessionnel 2008-2009.

70 Suite à la loi-programme du 26 décembre 2013.

71 Travaux visés à l'article 20, § 2, de l'arrêté royal n°1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée. Pour ce secteur, la notion de travail en équipe est adaptée, car *« en raison de la définition actuelle d'équipes successives, ce sont aujourd'hui surtout les processus industriels qui sont visés »* (exposé des motifs de la loi du 26 mars 2018 relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale).

72 Avant ce pourcentage s'élevait à 3 %, à partir du 1er janvier 2019, ce pourcentage s'élevait à 6 % et depuis le 1er janvier 2020 le pourcentage s'élève à 18 %.

73 Loi du 3 juillet 2005 et loi du 28 mars 2022 : sous certaines conditions.

74 Loi du 23 mars 2019.

75 Loi-programme du 27 décembre 2021.

Correction salariale	
Taux de la dispense : 0,25% des rémunérations avant retenue des cotisations personnelles de sécurité sociale pour le secteur privé	Taux de la dispense : • pour le secteur du Maribel social : 1% (ou 1,12 %[76]) des rémunérations avant retenue des cotisations personnelles de sécurité sociale[77] • pour Proximus et bpost : 1% des rémunérations avant retenue des cotisations personnelles de sécurité sociale[78] • pour les employeurs PME[79] : 0,12% des rémunérations avant retenue des cotisations personnelles de sécurité sociale
Jeunes travailleurs	
Dispense correspondant aux suppléments nets que l'employeur a payés à des jeunes de 18 à moins de 21 ans dans le cadre d'un contrat premier emploi pour compenser la diminution de leur rémunération brute	Dispense correspondant aux suppléments compensatoires que l'employeur a payés à des jeunes de 18 à moins de 21 ans dans le cadre d'un contrat premier emploi pour compenser la diminution de leur rémunération brute
Formation des travailleurs	
Taux de la dispense : 11,75 % de l'ensemble des rémunérations de l'ensemble des travailleurs Bénéficiaires : employeurs soumis à la loi du 5 décembre 1968	Bénéficiaires supplémentaires : Proximus, bpost et HR Rail
Dispenses non modifiées	
Pêche en mer	
Précompte retenu < précompte fictif[80] : précompte fictif versé au Trésor Précompte retenu > précompte fictif : précompte fictif versé au Trésor et différence entre les deux montants versée au *Zeevisserfonds*[81].	
Zones d'aide	
Taux de la dispense : 25% du précompte professionnel retenu	
Calamité naturelle	
Taux de la dispense : 30% du précompte professionnel retenu	

76 Lorsque les employeurs répondent aux critères énoncés à l'article 1:24, § 1er à 6, du code des sociétés et des associations ou sont des personnes physiques qui répondent *mutatis mutandis* à ces critères.

77 Depuis la loi du 18 décembre 2016, certains ateliers sociaux et entreprises de travail adapté peuvent également bénéficier de dispense de versement du précompte professionnel.

78 Depuis la loi du 18 décembre 2016, certains ateliers sociaux et entreprises de travail adapté peuvent également bénéficier de dispense de versement du précompte professionnel.

79 Employeurs qui soit répondent aux critères énoncés à l'article 15, § 1er à 6, du code des sociétés, soit sont des personnes physiques qui répondent *mutatis mutandis* aux critères de cet article 15, § 1er à 6.

80 Le précompte fictif est calculé sur les rémunérations forfaitaires journalières des marins fixées légalement. Cette rémunération forfaitaire a été mise en place pour mettre fin aux incertitudes relatives au montant du précompte professionnel à verser au Trésor. Auparavant, le précompte était calculé sur la base de rémunérations variables en fonction des captures de pêche ; il ne pouvait donc pas être calculé précisément. Ce système permet en outre de garantir l'égalité de traitement entre employeurs du secteur. Le précompte professionnel réellement dû au Trésor est calculé a posteriori.

81 Les moyens octroyés à ce fonds doivent notamment servir à la relance de la pêche maritime belge.

Entreprises débutantes
Taux de la dispense • pour les petites entreprises[82] : 10 % du précompte professionnel retenu • pour les microsociétés[83] : 20 % du précompte professionnel retenu
Marine marchande, dragage et remorquage
Dispense totale du versement du précompte professionnel
Covid-19
Dispense temporaire en raison de la pandémie de la covid-19 en vigueur de juin à août 2020 Taux de la dispense : 50% de la différence entre le coût total du précompte professionnel dû pour juin, juillet et août 2020 sur les rémunérations et le coût total du précompte professionnel dû sur les rémunérations pour mai 2020

Source : Cour des comptes

82 L'employeur est considéré comme une petite société au sens de l'article 15, § 1er à 6, du code des sociétés ou est une personne physique qui satisfait *mutatis mutandis* aux critères de cet article 15, § 1er à 6.

83 L'employeur est une microsociété au sens de l'article 15/1 du code des sociétés ou une personne physique qui répond par analogie aux critères de l'article 15/1.

Annexe 2

Objectifs des dispenses de versement du précompte professionnel

Dispense	Objectif(s)
Heures supplémentaires	• Réduire les charges sur le travail afin de promouvoir le tissu économique • Lutter contre le travail au noir • Dans le cas spécifique de l'extension au secteur des travaux routiers et ferroviaires : limiter la durée des chantiers et encourager les efforts qu'accomplissent les travailleurs du secteur lorsqu'ils acceptent de travailler selon des horaires atypiques, ainsi que répondre à une demande des partenaires sociaux
Marine marchande, dragage et remorquage	Sauvegarder la compétitivité des secteurs de la marine marchande et du dragage au sein de l'Union européenne
Recherche et développement	• Soutenir la recherche scientifique en Belgique et augmenter le nombre d'emplois disponibles pour des chercheurs scientifiques • Atteindre l'objectif de l'Union européenne selon lequel l'ensemble des dépenses de recherche et développement doit approcher 3 % du produit intérieur brut en 2010
Pêche en mer	Créer, tant au niveau fiscal que social, une base solide afin d'augmenter les chances de survie du secteur de la pêche en mer
Travail en équipe et de nuit	• Renforcer, de manière durable, la compétitivité des entreprises belges par rapport aux partenaires commerciaux et améliorer, de manière durable, la position de certains groupes cibles sur le marché du travail • Compenser les frais supplémentaires liés au travail en équipe • Dans le cas spécifique de l'extension au secteur de la construction : lutter contre la fraude sociale et le dumping social en faisant baisser le prix du travail • Dans le cas spécifique de l'extension au travail en équipe aux entreprises qui ressortissent à la commission paritaire de la batellerie pour la navigation en système : étendre la mesure à une situation aussi contraignante que le travail en équipe pour laquelle le lieu de travail, à savoir le bateau en navigation intérieure, déplace les travailleurs durant la navigation en système et empêche le travailleur de se positionner dans un équilibre normal vie privée et travail
Sportifs	Taxer moins les sportifs résidant en Belgique
Correction salariale	Renforcer la compétitivité des entreprises belges
Zones d'aide	Lutter contre les fermetures ou les restructurations d'entreprises à grande échelle ayant un impact économique important sur la zone géographique où elles ont lieu
Calamité naturelle	• Mécanisme de solidarité en cas de calamité naturelle • Limiter la dégradation économique due à une calamité naturelle dans une région • Soutenir les employeurs touchés par la calamité naturelle de la manière la plus ciblée possible et maintenir autant que possible la résilience de la zone touchée : en prévoyant pour les employeurs touchés une diminution significative du coût salarial, afin qu'il soit plus facile pour ces employeurs de pouvoir maintenir le volume d'emploi.
Entreprises débutantes	Venir en aide aux entreprises débutantes souvent confrontées à des difficultés pour trouver des financements
Jeunes travailleurs	Lutter contre le chômage des jeunes en réduisant l'écart éventuel entre le salaire brut que l'employeur doit payer et la productivité attendue de ces jeunes moins qualifiés sans expérience professionnelle, sans entraîner de diminution de la rémunération nette pour le jeune concerné

Dispense	Objectif(s)
Formation des travailleurs	• Inciter tous les employeurs du secteur privé à aller au-delà de ce qui leur est imposé dans la réglementation en matière de formation des travailleurs : former plus les travailleurs, en réduisant les coûts de formation • Les formations doivent être adressées aux catégories de travailleurs ayant les revenus les moins élevés et qui sont généralement les moins formés.
Covid-19	• Apporter un soutien supplémentaire à l'emploi dans les secteurs touchés par la crise de la covid-19 en atténuant les coûts salariaux pour les employeurs ayant bénéficié du système de chômage temporaire • Accorder une liberté d'action plus large pour l'employeur sur le plan financier

Source : Cour des comptes

Annexe 3

Notifications à la Commission européenne des dispenses de versement du précompte professionnel

État des lieux des notifications	Commentaires du SPF Finances et avis éventuel de la Commission européenne
Heures supplémentaires	
En 2005, absence de notification	Mesure générale qui concerne tous les secteurs
Lors de l'extension de la mesure pour les secteurs horeca et de la construction : notification effectuée (en 2014), puis retirée (en 2015).	Notification retirée suite à des contacts informels avec la Commission européenne afin d'éviter une réponse négative de cette dernière. Pas de réaction de la Commission européenne. Dans ses travaux et sa note adressée au ministre des Finances, le SPF Finances propose de mettre la dispense en conformité avec le règlement *de minimis*.
Lors de l'extension de la mesure au secteur des travaux routiers et ferroviaires (en décembre 2021), il a été prévu que la dispense entrerait en vigueur après approbation de la notification par la Commission européenne.	Le législateur a choisi d'attendre l'approbation de la notification.
Marine marchande, dragage et remorquage	
Notification en 2000 et en 2015 (pour demander une prolongation de la mesure de 2016 à 2025)	Mesure jugée conforme aux traités par la Commission européenne La mesure doit être réinscrite avant le 30 juin 2025 pour demander une nouvelle prolongation. Dans ses travaux et sa note adressée au ministre des Finances, le SPF Finances propose d'aligner le champ d'application sur la politique de la Commission européenne en matière d'aides d'État dans le domaine des transports maritimes (communication C2004-43).
Recherche et développement	
Notifications en 2005 et en 2006, à l'occasion de l'extension de la mesure	Mesure jugée conforme aux traités par la Commission européenne, à l'exception de ce qui concerne les YIC. En 2013, la Commission européenne lance une procédure en infraction concernant les YIC. En 2015, après enquête, la Commission juge la dispense pour les YIC compatible avec marché intérieur jusqu'au 30 juin 2014. Depuis le 1er juillet 2014, la Belgique doit modifier certains aspects pour que la législation entre en ligne de compte avec les catégories d'aide compatibles avec le marché intérieur. La Commission européenne avait proposé d'adapter ce régime au règlement général d'exemption par catégorie (RGEC). Dans un avant-projet de loi portant réforme de la dispense de versement de précompte professionnel pour recherche et développement et entreprises débutantes, le SPF Finances propose de placer la catégorie des YIC sous la rubrique des entreprises débutantes et d'aligner la dispense avec le RGEC.

État des lieux des notifications	Commentaires du SPF Finances et avis éventuel de la Commission européenne
Pêche en mer	
Notification de la mesure en 2003	Mesure jugée conforme aux traités par la Commission européenne
Travail en équipe et de nuit	
Notification de la mesure en 2003	Mesure jugée conforme aux traités par la Commission européenne
En 2014, notification, puis retrait de celle-ci lors de l'extension de la mesure au travail en continu	À la demande de la Commission, la Belgique a démontré que la dispense est comparable à la dispense relative au travail en équipe et de nuit.
En 2016, notification d'une extension de la mesure pour les produits technologiques	Retrait de la mesure suite à l'absence de réponse positive de la Commission européenne
En 2018, absence de notification lors de l'extension de la mesure au secteur de l'immobilier	En 2019, le SPF Finances estimait que la mesure ne visait pas un secteur en particulier, car elle concernait toutes les formes de travail en équipe organisées pour accomplir du travail manuel. En mars 2021, dans ses travaux et sa note adressée au ministre des Finances, il estime qu'il ne semble pas y avoir de facteur de rattachement dans la politique de la Commission européenne et donc que le mesure doit être abandonnée ou alignée sur le règlement *de minimis*.
Lors de l'extension de la mesure aux entreprises qui ressortissent à la commission paritaire de la batellerie pour les travaux sous un régime de navigation en système : absence de notification	Le SPF Finances estime que la mesure est conforme au règlement *de minimis*.
Lors de modifications visant à clarifier les définitions contenues dans la dispense (2022) : absence de notification	Le SPF Finances précise que dans les modifications effectuées, il a été veillé à ce qu'aucun motif ne soit créé pour ne pas pousser cette mesure, initialement non sélective et acceptée par la Commission européenne, au-delà de la limite de la sélectivité.
Sportifs	
Absence de notification	Le SPF Finances a proposé dans ses travaux et sa note adressée au ministre des Finances d'adopter une méthode similaire à celle utilisée dans le secteur de la pêche et de créer un fonds pour les sportifs. Une tentative de réforme a été faite dans l'avant-projet de la loi-programme du 27 décembre 2021, mais celle-ci a été revue en deuxième lecture. Ces travaux ont été repris dans le cadre de la proposition de loi du 18 octobre 2022[84].

84 Chambre, 18 octobre 2022, DOC 55-2941/001, *Proposition de loi modifiant le code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne l'instauration progressive d'un plafonnement de la dispense de versement du précompte professionnel dont bénéficient les clubs sportifs. Développements*, www.lachambre.be.

État des lieux des notifications	Commentaires du SPF Finances et avis éventuel de la Commission européenne
Correction salariale	
Absence de notification	Initialement, la mesure concernait tous les redevables et ne nécessitait donc pas de notification (mesure générale). En 2015, cette dispense n'a plus été accordée qu'à certains redevables. Le SPF a considéré qu'une notification n'était pas nécessaire, car les redevables désormais exclus de la dispense bénéficient d'une aide équivalente sous la forme d'une réduction de cotisations sociales. Actuellement, il estime que la mesure est générale et ne nécessite donc pas de notification.
Zones d'aide	
Absence de notification de la mesure générale	La mesure entre dans le champ d'application des catégories d'aide compatibles avec le marché intérieur, à savoir celles visant à soutenir certaines zones. Le SPF Finances estime que la mesure est compatible au RGEC.
Notification d'une disposition transitoire de la loi	Suite à des discussions avec la Commission européenne, le SPF Finances a décidé de retirer les mesures transitoires prévues.
Calamité naturelle	
Absence de notification	Le SPF Finances estime que la mesure est conforme au RGEC, au règlement d'exemption agricole et au règlement d'exemption de la pêche.
Entreprises débutantes	
Absence de notification	Le SPF Finances estime que la mesure n'est pas conforme au RGEC. Il propose, dans sa note adressée au ministre des Finances, de rendre cette dispense conforme à l'article 22 du RGEC.
Jeunes travailleurs	
Absence de notification	Le SPF Finances estime que la mesure est générale et qu'elle n'a pas vocation à soutenir des entreprises, mais à soutenir le salaire net de jeunes travailleurs.
Formation des travailleurs	
Absence de notification	Le SPF Finances estime que la mesure est générale.
Covid-19	
Absence de notification	

Source : Cour des comptes

Annexe 4

Conditions d'octroi des dispenses de précompte professionnel

Dispense	Conditions d'octroi
Heures supplémentaires	• Dispense générale : Maximum 130 heures supplémentaires/an/travailleur[85] • Pour les travaux immobiliers : maximum 220 heures/an/travailleur si enregistrement électronique de présence sur le chantier • Pour les travaux routiers et ferroviaires[86] : maximum 280 heures/an si enregistrement électronique de présence • Pour l'horeca[87] : maximum 360 heures/an/travailleur • Exclusion des employeurs du Maribel social

Marine marchande, dragage et remorquage	• Les rémunérations doivent être payées à des marins communautaires[88] :
	  • employés à bord de navires immatriculés dans un État membre de l'Espace économique européen (EEE)
	  • pour lesquels une lettre de mer est produite.
	• Pour le dragage et le remorquage :
	  • Les rémunérations considérées sont celles des marins qui sont liées à la partie du transport maritime des activités.
	  • Les bateaux ou navires de mer automoteurs doivent être conçus pour le transport d'un chargement par mer ou pour prêter assistance en mer.
	  • Au moins 50 % des activités doivent être des activités opérationnelles en mer[89].
	• Pour le remorquage : une partie proportionnelle du temps d'attente est prise en considération comme transport maritime.
	• Exclusion du secteur de l'intérim

85 Ce maximum est porté à 180 heures supplémentaires/an/travailleur entre le 1er janvier 2019 et le 31 décembre 2020 et en 2021 (2023) à condition que les heures soient prestées en 2021 (2023).

86 Auxquels les autorités imposent de travailler le week-end, les jours fériés ou la nuit.

87 Si l'utilisateur appartient à une commission paritaire de l'horeca.

88 Citoyens de l'Espace économique européen qui travaillent à bord de navires assurant le transport régulier de passagers entre des ports de la Communauté et tous les autres marins soumis à l'impôt et/ou à des cotisations de sécurité sociale dans un État membre.

89 Sont uniquement pris en considération comme transport par mer : la navigation en mer entre le port et le lieu de dragage, la navigation en mer entre le lieu de dragage et celui de décharge, la navigation en mer entre le lieu de décharge et le port, la navigation en mer vers et entre lieux de dragage, la décharge du navire en mer et l'assistance en mer à la demande des pouvoirs publics.

Dispense	Conditions d'octroi

Recherche et développement	• Le travailleur doit être[90] :
	  • pour les universités et les hautes écoles : chercheur assistant
	  • pour le Fonds fédéral de la recherche scientifique (FFRS), le Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek–Vlaanderen (FWO) et le Fonds de la recherche scientifique (FNRS) : chercheur post-doctoral
	  • pour les institutions scientifiques agréées : chercheur assistant ou chercheur post-doctoral
	  • pour les entreprises liées par une convention de partenariat avec une université ou haute école établies dans l'EEE ou une institution scientifique agréée : chercheur
	  • pour les autres entreprises qui mènent des projets ou programmes de recherche et développement, ci-après autres entreprises : chercheurs détenteurs d'un diplôme spécifié dans la loi[91]
	  • pour les *young innovative companies* (YIC) : personnel scientifique, à savoir chercheurs, techniciens de recherche et gestionnaires de projets de recherche et de développement, à l'exclusion du personnel administratif et commercial.
	• Les projets ou programmes de recherche ou de développement doivent poursuivre comme but la recherche fondamentale, la recherche industrielle ou le développement expérimental
	• Pour la création de prototypes et de projets pilotes commercialement exploitables : les projets ou programmes relèvent du développement expérimental, lorsque le produit fini est commercial et qu'il ne peut pas être utilisé uniquement à des fins de démonstration et de validation, car il est trop onéreux à produire.
	• Le développement expérimental ne comprend pas les modifications de routine ou périodiques apportées à des produits, lignes de production, procédés de fabrication, services existants et autres opérations en cours.
	• Ces projets ou programmes doivent être inscrits auprès de Belspo avec :
	  • l'identification du redevable du précompte professionnel
	  • la description du projet ou programme démontrant que ceci a pour but, la recherche fondamentale, la recherche industrielle ou le développement expérimental
	  • la date de début attendue et la date envisagée de fin du projet ou programme.
	• La dispense ne peut être appliquée qu'à partir de cette inscription.
	• Les YIC doivent en plus répondre aux conditions suivantes :
	  • être une petite société[92]
	  • être constituée depuis moins de 10 ans avant l'année d'attribution de la dispense
	  • ne pas être constituée dans le cadre d'une concentration, restructuration, extension d'activité préexistante ou reprise de telles activités
	  • avoir effectué des dépenses en recherche et développement d'au moins 15 % du montant total des frais de la période imposable précédente.

Pêche en mer	• Les employeurs doivent appartenir au secteur de la pêche en mer.
	• Les rémunérations doivent être payées à des travailleurs
	  • occupés à bord d'un navire enregistré dans un État membre de l'Union européenne
	  • muni d'une lettre de mer.

90 La qualité du travailleur s'apprécie selon la qualité de l'employeur redevable.

91 Chercheurs titulaires d'un doctorat (en sciences appliquées, en sciences exactes, en médecine, en médecine vétérinaire ou en sciences pharmaceutiques), d'un diplôme d'ingénieur civil, d'un master dans une branche scientifique (la liste limitative dépend de la Communauté où le diplôme a été obtenu) ou d'un diplôme de bachelier dans une filière spécifique (bachelier de transition et professionnalisant dont la liste limitative dépend de la Communauté où le diplôme a été obtenu).

92 Au sens de l'article 15 du code des sociétés et des associations.

Dispense	Conditions d'octroi
Travail en équipe et de nuit	• Pour le travail en équipe : le travail doit être effectué en au moins deux équipes comprenant au moins deux travailleurs, lesquelles font le même travail en ce qui concerne son objet et son ampleur et qui se succèdent dans le courant de la journée sans qu'il n'y ait d'interruption entre les équipes successives et sans que le chevauchement excède un quart de leurs tâches journalières et pour lequel tous les travailleurs reçoivent une prime d'équipe[93]. • Pour le travail en équipe des entreprises qui ressortissent à la commission paritaire de la batellerie : les travailleurs doivent avoir autant de jours de repos que de jours de travail et la période à bord ne dépasse pas 30 jours subséquents. • Pour les travaux immobiliers : le travail en équipe doit être effectué en une ou plusieurs équipes comprenant au moins deux personnes, lesquelles font le même travail ou un travail complémentaire en ce qui concerne son objet et son ampleur et pour lequel l'entreprise paie ou attribue un salaire horaire brut, avant retenue des cotisations personnelles de sécurité sociale, d'au moins 13,75 euros. • Pour le travail de nuit : le travail doit être effectué entre 20 heures et 6 heures, à l'exclusion des travailleurs qui exercent des prestations uniquement entre 6 heures et minuit et les travailleurs qui commencent habituellement à 5 heures et pour lequel tous les travailleurs reçoivent une prime de nuit[94]. • Pour le travail en continu : le travail doit être effectué en au moins quatre équipes comprenant au moins deux travailleurs, lesquelles font le même travail en ce qui concerne son objet et son ampleur, qui assurent une occupation continue tout au long de la semaine et le week-end, et qui se succèdent sans qu'il y ait d'interruption entre les équipes successives et sans que le chevauchement excède un quart de leurs tâches journalières[95] et pour lequel tous les travailleurs qui effectuent un travail en équipe dans un système de travail en continu recueillent une prime d'équipe. • Les travailleurs doivent travailler au minimum un tiers de leur temps en équipe ou de nuit durant le mois pour pouvoir bénéficier de la dispense durant le mois pour lequel l'avantage est demandé.
Sportifs	• Être un sportif résident de Belgique ou un sportif non-résident percevant des revenus professionnels en Belgique durant plus de 30 jours sur 12 mois[96] • Pour les sportifs de plus de 26 ans : obligation d'investir 55% des montants exemptés dans la formation des jeunes sportifs[97] • Le salaire des jeunes sportifs ne peut pas dépasser huit fois le montant visé à l'article 2, § 1er, de la loi du 24 février 1978[98]. • Les sportifs auxquels ces rémunérations ont été payées ou attribuées doivent avoir fourni des prestations sportives pour le redevable durant la période à laquelle se rapporte la dispense.
Correction salariale	• L'employeur doit être une petite société, un employeur du Maribel social, Proximus ou bpost. • Pour les employeurs du Maribel social[99]: obligation d'affecter trois quarts de la dispense au financement des fonds Maribel social.

93 Par prime d'équipe, on entend la prime attribuée suite à l'exercice du travail en équipe ou du travail de nuit et qui augmente d'au moins 2 % la rémunération attribuée au travailleur pour une heure prestée de travail en équipe ou du travail de nuit.

94 Par prime de nuit, on entend la prime attribuée suite au travail de nuit et qui augmente d'au moins 12 % la rémunération attribuée au travailleur pour une heure prestée de travail de nuit.

95 Le temps de fonctionnement des entreprises doit être d'au moins 160 heures hebdomadaires.

96 Les sportifs non-résidents assujettis à un précompte professionnel de 18 % ne bénéficient pas de la mesure.

97 Sont prises en compte la rémunération des personnes chargées de la formation, de l'encadrement ou du soutien de ces jeunes sportifs et la rémunération des jeunes sportifs (moins de 23 ans).

98 Loi du 24 février 1978 relative au contrat de travail du sportif rémunéré, ainsi que les frais connexes visés à l'article 52, 3 du CIR 92.

99 Un employeur qui relève des commissions et sous-commissions paritaires énumérées à l'article 1, a) à p) inclus, de l'arrêté royal du 18 juillet 2002 portant des mesures visant à promouvoir l'emploi dans le secteur non marchand.

Dispense	Conditions d'octroi
Zones d'aide	• L'employeur doit effectuer un investissement dans un établissement qui est situé au moment de la remise du formulaire dans une zone d'aide et une zone assistée désignée sur la carte des aides à finalité régionale belge[100]. • L'investissement doit créer de nouveaux postes de travail dans cet établissement. • La dispense est définitive si le poste de travail nouvellement créé a été maintenu pendant minimum 3 ans ou 5 ans (selon qu'il s'agit d'une PME ou d'une grande entreprise). • L'employeur doit remettre valablement un formulaire concernant l'application de ces mesures d'aide. • Le montant de la dispense est limité à maximum 7,5 millions d'euros par investissement[101]. • Cumul interdit avec les dispenses heures supplémentaires, marine marchande, le dragage et remorquage, recherche et développement, pêche et sportifs • Exclusions de certains secteurs : sidérurgie, aquaculture, pêche
Calamité naturelle	• Être un employeur ayant subi dans un établissement situé sur le territoire de la Région un dommage suite à une calamité naturelle • Remise préalable d'un formulaire par l'employeur (au plus tard au 30e mois qui suit le mois où la calamité naturelle a eu lieu) • La dispense est accordée après que le SPF Finances ait reçu, au 36e mois qui suit le mois où la calamité naturelle a eu lieu au plus tard, une attestation de la Région. • Le montant total de dispense ne peut dépasser 25 % de la différence entre, d'une part, les coûts résultant du dommage subi comme conséquence directe de la calamité naturelle et, d'autre part, l'aide et les indemnités qui ont été attribuées à l'employeur, par la Région et par d'autres pouvoirs publics, ou par un assureur, en compensation de ce dommage. • L'avantage ne peut pas être accordé si une des dispenses suivantes est appliquée à la même rémunération : marine marchande, dragage et remorquage, recherche et développement, pêche en mer, travail en équipe et de nuit, sportifs, zones d'aide, entreprises débutantes, jeunes travailleurs et formation des travailleurs.

Entreprises débutantes	• L'employeur doit être une petite entreprise ou une microsociété.
	• L'employeur doit être enregistré à la Banque-Carrefour des entreprises (BCE) depuis 48 mois au plus, à partir du premier jour du mois qui suit cet enregistrement[102].
	• Est exclu l'employeur :
	  • pour lequel une déclaration ou une demande de faillite est introduite ou dont la gestion de l'actif lui est retirée ;
	  • pour lequel une procédure de réorganisation judiciaire est entamée ;
	  • qui est une société dissoute en liquidation.

Jeunes travailleurs	• Le travailleur doit être un jeune travailleur recevant un supplément compensatoire. • Le travailleur doit avoir minimum 18 ans et moins de 21 ans. • Le travailleur doit travailler dans le cadre d'un contrat premier emploi visé par la loi du 24 décembre 1999 en vue de la promotion de l'emploi.

100 Commission européenne, *Lignes directrices concernant les aides d'État à finalité régionale*, *2021/C153/03*, www.eur-lex.europa.eu.

101 Des conditions relatives à la nature de l'investissement sont fixées et varient selon la taille de l'entreprise.

102 En cas de continuation d'une activité exercée auparavant, le délai de 48 mois débute le premier jour du mois qui suit la première inscription à la BCE.

Dispense	Conditions d'octroi

Formation des travailleurs	• Le travailleur doit être engagé auprès de l'employeur depuis au moins 6 mois.
	• Le travailleur doit avoir suivi une ou plusieurs formations :
	  • qui répond aux définitions visées à l'article 9 de la loi du 5 mars 2017 concernant le travail faisable et maniable ;
	  • qui n'a pas été rendue obligatoire par une disposition légale, ou réglementaire ou par une convention collective de travail ;
	  • dont le coût total doit être entièrement supporté par l'employeur ;
	  • d'une durée minimale de 76 h[103] durant une période ininterrompue de 30 jours civils.
	• Exclusions des formations financées en tout ou en partie par un congé de formation financé par l'État
	• Le travailleur n'est pas un sportif visé à l'article 275[6], CIR 92.

Covid-19	• Le travailleur doit avoir bénéficié du système de chômage temporaire pour une période ininterrompue d'au moins 30 jours civils entre le 12/03/2020 et le 31/05/2020.
	• Le montant de la dispense ne peut pas dépasser un total de 20 millions d'euros au cours des 3 mois prévus.
	• Sont exclues les sociétés qui :
	  • ont effectué durant la période un rachat d'actions ou de parts propres, une attribution ou distribution de dividendes, une diminution de capital ou toute autre diminution ou distribution de capitaux propres ;
	  • détiennent une participation directe dans une société établie dans certains états[104] ;
	  • ont fait des paiements à des sociétés établies dans un de ces états qui totalisent au cours de la période imposable un montant d'au moins 100 000 euros et qu'il n'ait pas été démontré que ces paiements ont été effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères résultant de besoins légitimes de caractère financier ou économique.

Source : Cour des comptes

103 S'applique au travailleur engagé à temps plein. Cette durée minimale est réduite proportionnellement au régime de travail applicable au travailleur concerné le jour où la dernière de ces formations a pris fin.

104 Ces États sont repris dans une liste visée à l'article 307, § 1er/2, du CIR 92 ou dans la liste visée à l'article 179, AR/CIR 92.

Annexe 5

Réponse du ministre des Finances

VINCENT
VAN PETEGHEM
Vice-Premier ministre et ministre des Finances, chargé de la Coordination de la lutte contre la fraude et de la Loterie nationale

COUR DES COMPTES
Monsieur Olivier CLAUSSE
Service 6.2 : Recettes fiscales et audit thématique
Rue de la Régence 2
1000 BRUXELLES

Bruxelles, le 05 -12- 2023

Votre référence	Notre référence	Annexe(s)
Votre lettre du 25.10.2023	VP2022.02133/CAB/52676-1	

Concerne : Cour des comptes - Audit de suivi sur les dispenses de versement du précompte professionnel - Projet de rapport

Monsieur,

Je note que vous avez pris en compte, à juste titre, la remarque de l'administration sur le projet de rapport et en particulier le passage de la note avec les raisons concernant la recommandation originale numéro 13 : « Les administrations Petites et Moyennes Entreprises et Grandes Entreprises sont d'avis que la mise en œuvre des recommandations formulées dans le rapport 2019 de la Cour des comptes est en cours (plutôt que l'absence de mise en œuvre) » (communiquée par note datée du 5 octobre 2023 et envoyée par courriel à la Cour des comptes le 9 octobre 2023).

Pour le reste, je n'ai pas de commentaires particuliers à formuler.

Veuillez agréer, Monsieur, mes salutations distinguées.

Vincent VAN PETEGHEM

Votre personne de contact :
Rudy Sterckx rudy.sterckx@minfin.fed.be

Rue de la Loi 12
1000 BRUXELLES

Annexe 6

Réponse du secrétaire d'État chargé de la politique scientifique

BELGIQUE / BELGIË

CABINET DU SECRÉTAIRE D'ÉTAT POUR LA RELANCE
ET LES INVESTISSEMENTS STRATÉGIQUES,
CHARGÉ DE LA POLITIQUE SCIENTIFIQUE

KABINET VAN DE STAATSSECRETARIS VOOR RELANCE
EN STRATEGISCHE INVESTERINGEN, BELAST MET
WETENSCHAPSBELEID

Cour des Comptes
Monsieur Clausse
Rue de la Régence 2
1000 Bruxelles

Bruxelles, le 06 DEC. 2023

Nos réf. : 2023/TD/MM/001
Personne de contact : maxime.mori@dermine.fed.be

Concerne : projet de rapport portant sur le suivi des dispenses de versement du précompte professionnel

Monsieur Clausse,

Par le présent courrier, je prends acte du projet de rapport concernant l'audit de suivi des dispenses de versement du précompte professionnel. Suite aux échanges avec mon cabinet, vous trouverez dans la présente une série d'observations.

S'agissant du rôle de Belspo, nous observons que la Cour dresse tout au long du projet de rapport une série de constats quant au traitement réalisé par les services compétents de Belspo et du SPF Finances. Belspo n'ayant pas répondu à la demande de la Cour, et vu l'importance de la matière et le rôle central joué par Belspo, nous avons donné instruction d'apporter une série d'éclairages sur leur fonctionnement interne comme sur le traitement des dossiers en cours.

S'agissant du 3e chapitre concernant l'élaboration du contrôle des dispenses, nous tenons à mentionner que les recommandations de clarification de la législation ont été évoquées dans le cadre des discussions relatives au projet de réforme fiscale. Ce projet de réforme n'a pas pu aboutir.

S'agissant du 5e chapitre relatif à la dispense R&D, nous souhaitons formuler les observations suivantes :

- le rapport fait mention de l'arrêt de la Cour de Cassation portant sur la notion de préalable dans la remise des projets/programmes de R&D. La jurisprudence mentionnée a été abordée à différentes reprises au cours des derniers mois avec le cabinet du ministre des Finances et Belspo. Nous travaillons actuellement en étroite collaboration avec Belspo afin de proposer des modifications de la réglementation qui

amélioreront la sécurité juridique du processus et faciliteront le traitement des dossiers de dispenses de R&D ;

- la Cour mentionne que l'attestation de notification, qui est délivrée par BELSPO, est considérée par le SPF Finances comme un avis. Nous avons interrogé notre administration qui se réfère à sa fonction d'avis contraignant et ajoute que le SPF Finances demande ces attestations lors de contrôles fiscaux. Étant donné que la législation dispose d'une part que les trajectoires de R&D doivent être notifiées à Belspo, mais que d'autre part elle n'impose pas de méthode de notification, Belspo fournit en pratique une attestation comme preuve de cette notification. Comme évoqué précédemment, cette pratique fait partie des points d'attention d'une possible révision de la réglementation.

Concernant le chapitre 6 portant sur les recommandations :

- recommandation 10 — sur cette recommandation, la discussion a été abandonnée en même temps que le projet de réforme fiscale à l'été 2023 ;
- recommandation 19 — comme évoqué dans nos observations relatives au chapitre 5, nous travaillons à mettre en œuvre la recommandation.

Je vous prie d'agréer, Monsieur Clausse, l'assurance de ma considération distinguée.

Thomas DERMINE

Ce rapport est disponible en français et
en néerlandais sur courdescomptes.be.

DÉPÔT LÉGAL
D/2023/1128/52

PRÉPRESSE
Imprimerie centrale de la Chambre des représentants

PHOTO DE COUVERTURE
Shutterstock

ADRESSE
Cour des comptes
Rue de la Régence 2
1000 Bruxelles

TÉL.
+32 2 551 81 11

courdescomptes.be